



Universidade de Aveiro Instituto Superior de Contabilidade e Administração
Ano 2012

**CLARINDA ISABEL
DOS ANJOS DOS
SANTOS**

**IMPLEMENTAÇÃO DE UM SISTEMA DE
CONTABILIDADE ANALÍTICA NUMA AUTARQUIA**



**CLARINDA ISABEL
DOS ANJOS DOS
SANTOS**

**IMPLEMENTAÇÃO DE UM SISTEMA DE
CONTABILIDADE ANALÍTICA NUMA AUTARQUIA**

Dissertação apresentada à Universidade de Aveiro para cumprimento dos requisitos à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade – Ramo Auditoria, realizada sob a orientação científica do Doutor Rui Mário Magalhães Gomes Mota, Professor Adjunto do Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro da Universidade de Aveiro

Dedico este trabalho:

À minha família, em especial à minha irmã Neidy e aos meus meninos, Juliana e Gonçalo, pelo carinho e apoio demonstrado.

o júri

presidente

Professora Doutora Graça Maria do Carmo Azevedo
Professora Adjunta, Universidade de Aveiro

Professor Doutor Manuel Emilio Mota de Almeida
Delgado Castelo Branco
Professor Auxiliar, Universidade do Porto (arguente)

Professor Doutor Rui Mário Magalhães Gomes Mota
Professor Adjunto, Universidade de Aveiro (orientador)

agradecimentos:

A todos os que colaboraram na realização deste projeto, os meus agradecimentos pela disponibilidade e contributos prestados.

Ao Dr. Rui Cruz, Presidente da Câmara Municipal de Vagos, pela oportunidade de realização deste trabalho.

Um agradecimento especial ao Dr. Carlos Neves, pela disponibilidade e atenção.

Por fim, mas não menos importante, ao Doutor Rui Mário Magalhães Gomes Mota pela partilha de conhecimentos e incansável apoio.

palavras-chave:

atividades; autarquias locais; centros de custo; centros de responsabilidade; coeficiente de imputação; contabilidade analítica; controlo interno; custos diretos; custos indiretos; eficiência; funções; imputação de custos; POCAL; sistema de custeio.

resumo

As autarquias locais enfrentam, atualmente, a imperiosa necessidade de melhorarem os níveis de eficiência e eficácia. A adoção de um Sistema de Contabilidade de Analítica (CA) ou de Custos constitui uma das principais iniciativas, com vista à melhoria da gestão dos recursos autárquicos, como resulta, aliás, do próprio enquadramento legal em vigor.

A presente proposta de projeto de implementação de um sistema de CA para o Município de Vagos pretende elencar as principais dificuldades que podem ser encontradas na implementação da contabilidade analítica numa autarquia, bem como propor soluções possíveis para a resolução dessas dificuldades. A metodologia de trabalho consistiu, numa primeira fase, na revisão bibliográfica sobre a Contabilidade Analítica nas autarquias e, seguidamente, na elaboração de uma proposta de implementação faseada da CA no Município de Vagos.

Keywords

activities, municipalities; cost centers, responsibility centers; coefficient imputation; analytical accounting, internal control, direct costs, indirect costs, efficiency; functions; allocation of costs; POCAL; costing system.

Abstract

Local authorities are currently facing the pressing need to improve efficiency and effectiveness. The adoption of a Cost Accounting System is a major initiative, aimed at improving the management of municipal resources, according to, moreover, the legal framework in force.

The implementation project of a cost accounting system for the Municipality of Vagos intends to describe the main difficulties that may be found in the implementation of cost accounting in a municipality, and to propose solutions in order to solve those problems. The methodology consists, initially, in a literature review on cost accounting in local government and then in presenting a proposal for a phased implementation of CA in the Municipality of Vagos.

INDÍCE

Índice de Figuras	10
Índice de Siglas.....	11
Índice de Anexos	12
Introdução	13
Capítulo I – A autarquia em análise.....	15
1.1- História, estrutura e organização da entidade de acolhimento	15
1.2 - A necessidade de implementação da contabilidade analítica e o enquadramento da situação económica e financeira do município	19
Capítulo II – A contabilidade analítica assente no POCAL	23
2.1- O POCAL e a obrigatoriedade de contabilidade analítica.....	23
2.2 -A escolha do sistema de apuramento de custos que melhor se adapte ao Município de Vagos.....	25
2.2.1 – O apuramento e imputação dos custos diretos e indiretos numa autarquia...	25
2.2.2 – O tratamento dos custos diretos e indiretos pelo POCAL.....	27
2.2.3 – O tratamento dos Centros de Custo	28
2.2.4 – O sistema de custeio a adotar.....	40
2.2.5 – A escolha do método de cálculo de custos que melhor se adapte ao Município de Vagos	41
2.2.6 – A repartição dos custos incorridos aos centros de custos, as atividades e às funções.....	43
2.2.7 – Documentos para a elaboração da contabilidade analítica definidos no POCAL e forma de obtenção da informação necessária aos mesmos no Município de Vagos	46
2.2.8 – As insuficiências do POCAL no âmbito da Contabilidade Analítica	58
Capítulo III – Metodologia e escalonamento do projeto de implementação	59

3.1 Fase I – Comunicação ao executivo, chefias e funcionários que deverão ficar devidamente elucidados da abrangência do projeto.....	59
3.2 Fase II – Levantamento de informação necessária à implementação da contabilidade analítica.....	60
3.3 - Fase III – Levantamento das tecnologias da informação disponíveis	64
3.4 Fase IV – Identificação dos responsáveis pelos centros responsabilidade e da informação que estes devem prestar	65
3.5 Fase V – Definição dos objetivos prioritários.....	66
3.6 Fase VI – Reestruturação dos procedimentos existentes.....	67
3.7 Fase VII – Elaboração do plano de contas da classe 9	68
3.8 Fase VIII – Definição do perímetro inicial de implementação e visão global do plano de implementação da Contabilidade Analítica	76
Conclusão	79
Bibliografia	83
Anexos	85

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura n.º 1: Proposta de desagregação funcional do Município de Vagos

Figura n.º 2: Repartição dos custos diretos e indiretos pelos centros de custo e atividades

Figura n.º 3: Imputação dos custos dos centros de custo às atividades

Figura n.º 4: Organigrama com a macro estrutura do Município de Vagos

Figura n.º 5: Proposta de Centros de Responsabilidade e Centros de Custo para o Município de Vagos

Figura n.º 6: Esquema geral de imputação de custos

Figura n.º 7: Relação dos mapas de apuramento de custos previstos no POCAL

Figura n.º 8: Resumo do plano de contas da classe 9 para ao Município de Vagos

Figura n.º 9: Reflexão de existências

Figura n.º 10: Reflexão de compras

Figura n.º 11: Imputação dos custos por naturezas

Figura n.º 12: Esquema de movimentação das contas da classe 9

ÍNDICE DE SIGLAS

ARM: Aplicação informática de aprovisionamento da Medidata

CA: Contabilidade Analítica

CC: Centros de Custo

CIBE: Cadastro e Inventário dos Bens do Estado

DSO: Divisão de Serviços Operacionais

FA: Folhas de Atividade

Hh: Horas/homem: taxa unitária de mão-de-obra

Hm: Horas/máquina: taxa unitária de máquinas e viaturas

IGAE: Intervención General de la Administración del Estado

LFL: Lei das Finanças Locais

MOD: Mão-de-obra direta

MP: Matérias-primas

PAM: Plano de Atividades Municipais

POCAL: Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais

POCP: Plano Oficial de Contabilidade Pública

PPI: Plano Plurianual de Investimentos

RGTA: Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais

ÍNDICE DE ANEXOS

Anexo I: Mapas de apuramento de custos para ao Município de Vagos

Anexo II: Proposta de procedimentos de controlo interno para o Município de Vagos

Anexo III: Proposta de plano de contas, da classe 9, para o Município de Vagos

INTRODUÇÃO

As autarquias portuguesas deparam-se atualmente com um cenário de acréscimo das necessidades das populações que não é acompanhado por igual crescimento dos recursos autárquicos para satisfazer essas necessidades.

Com vista à gestão eficiente dos recursos disponíveis, o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL), criado pelo Decreto-Lei (DL) n.º 54-A/99, veio tornar obrigatória a contabilidade de custos, também conhecida por contabilidade analítica (CA), para o apuramento dos custos por funções e dos custos subjacentes à fixação dos preços dos bens e serviços. Também a Lei das Finanças Locais (LFL), n.º 2/2007 de 15 de Janeiro, estabelece que os preços referidos anteriormente não devem, em princípio, ser inferiores aos custos que direta ou indiretamente são suportados pelas autarquias com o fornecimento desses mesmos bens e serviços.

Desta forma, podemos comprovar que a CA adquire uma importância determinante na atividade de gestão, quer se trate de empresas privadas ou de autarquias.

Neste estudo iremos propor um modelo para a implementação da CA para a autarquia, concretamente o Município de Vagos, que foi a nossa entidade de acolhimento, assim como destacar as dificuldades encontradas, nomeadamente na obtenção da informação necessária.

O presente projeto de implementação de um sistema de CA para uma autarquia está dividido em três capítulos.

O Capítulo I é sobre a apresentação da autarquia objeto deste estudo, bem como a análise do enquadramento da situação económico financeira e da necessidade de implementação da CA.

No Capítulo II, é abordado com mais detalhe a temática da contabilidade de custos assente no POCAL e a obrigatoriedade da mesma que vem prevista no DL n.º 54-A/99, já referido anteriormente.

No Capítulo III é tratada a metodologia e o escalonamento do projeto de implementação de um sistema de CA no Município de Vagos, abordando de uma forma geral as vantagens e desvantagens da sua implementação.

CAPÍTULO I – A AUTARQUIA EM ANÁLISE

1.1- HISTÓRIA, ESTRUTURA E ORGANIZAÇÃO DA ENTIDADE DE ACOLHIMENTO

O concelho de Vagos, do distrito de Aveiro, localiza-se na Região Centro, no Baixo Vouga e é limitado a norte por Ílhavo, a este por Aveiro e Oliveira do Bairro, a sul por Mira e Cantanhede (do distrito de Coimbra), a oeste pelo oceano Atlântico.

O concelho abrange uma área de 164,7 km², subdividida atualmente em 11 freguesias: Calvão, Covão do Lobo, Fonte de Angeão, Gafanha da Boa Hora, Ouça, Ponte de Vagos, Sosa, Vagos, Santo António de Vagos, Santo André de Vagos e Santa Catarina.

Em 2011, o concelho apresentava 22 851 habitantes, de acordo com o censo efetuado pelo Instituto Nacional de Estatística¹.

Como órgão executivo do município, a Município de Vagos é um órgão colegial, composto por um presidente e por 6 vereadores, dos quais três estão atribuídos pelouros.

No que diz respeito à dimensão dos recursos humanos do Município de Vagos, no final de 2011 a Câmara Municipal dispunha de 238 colaboradores.

Para uma melhor compreensão do tipo de organizações em análise debruçemo-nos na estrutura das mesmas.

Em nossa opinião, a estrutura funcional das autarquias locais assenta em três níveis de desagregação.

O primeiro nível na organização está relacionado com o objetivo geral da autarquia, isto é, podemos distinguir, de acordo com o POCAL, as seguintes funções:

- Funções Gerais;
- Funções Sociais;

¹ Censo efetuado pelo Instituto Nacional de Estatística em 2011 cujos resultados foram publicados em Dezembro 2011

- Funções Económicas;
- Outras Funções.

A classificação funcional que está prevista no POCAL diz apenas respeito as despesas e revela o fim a que se destinam, pois são agregadas segundo os objetivos, funções ou finalidades das atividades desenvolvidas pela autarquia.

As funções gerais compreendem as atividades de âmbito geral da administração local onde podemos incluir os serviços gerais da administração pública, a segurança e ordem pública, a proteção civil e luta contra incêndios e a polícia municipal, caso exista.

As funções sociais abrangem os serviços que atendem à satisfação de necessidades como a educação, a saúde, a segurança, a ação social, a habitação, o ordenamento do território, o saneamento básico, o abastecimento de água, o tratamento de resíduos sólidos e os serviços recreativos, culturais religiosos e cívicos.

As funções económicas representam as atividades relacionadas com o apoio ao setor produtivo do concelho, que se podem traduzir em serviços de indústria e energia, agricultura e pecuária, transportes e comunicações, comércio e turismo.

Relativamente às outras funções trata-se de uma rubrica de carácter residual, que engloba as atividades que não se enquadram nas outras funções, nomeadamente as operações da dívida autárquica, as transferências entre administrações, etc.

O segundo nível da estrutura funcional das autarquias define os grupos, estruturas ou subvenções, através dos quais se atingem os citados objetivos gerais.

O terceiro nível refere-se a funções ou atividades destinadas aos utentes dos bens e serviços. Este nível será desagregado de acordo com as conveniências da gestão do Município de Vagos.

As linhas estratégicas de atuação do município, são definidas anualmente no Plano Plurianual de Investimentos (PPI), mapa que irá ser abordado com mais detalhe posteriormente, pois este mapa assume um papel preponderante na CA porque traduz os investimentos que o município pretende realizar durante o

exercício económico seguinte, e desta forma indica-nos a afetação prevista dos recursos.

Convém contudo referir, que de acordo com a Lei nº 159/99, de 14 de Setembro, a qual estabelece o quadro de transferência de atribuições e competências para as autarquias locais, o Município de Vagos tem como principais áreas de intervenção:

- Ação Social e Habitação;
- Cultura e Desporto;
- Ambiente;
- Educação;
- Freguesias (Delegação de Competências);
- Administração Geral;
- Ordenamento do Território e Urbanismo;
- Turismo, Património e Promoção do Município.

Após análise das principais áreas de intervenção do município, salientamos que incluímos em anexo um quadro com uma proposta de desagregação das funções do Município de Vagos. Mas, sinteticamente, temos, no plano funcional:

DESAGREGAÇÃO FUNCIONAL DO MUNICÍPIO DE VAGOS

Funções Gerais	Serviços Gerais de Administração Pública	Administração Geral
	Segurança e Ordem Públicas	Proteção Civil e luta contra Incêndios
Funções Sociais	Ação Social	Habitação Social
		Apoio Social
		Intervenção Social
	Educação	Ensino não Superior
		Apoio à educação infantil em creches e pré-escolas
	Habitação e Serviços Coletivos	Ordenamento do território

		Construções Diversas
		Recolha Resíduos Sólidos
		Proteção do Meio Ambiente e conservação da Natureza
	Serviços Culturais, Recreativos e Religiosos	Cultura
		Desporto, Recreio e Lazer
Funções Económicas	Indústria e Energia	Indústria e Energia
	Transportes e Comunicações	Vias Rodoviárias
	Mercados e Feiras	Mercado Municipal
	Comércio e Turismo	Turismo
Outras Funções	Operações da dívida autárquica	Operações com Instituições Financeiras
	Transferências entre Administrações	Transferências a outras entidades
	Outras Funções	(Diversas – não especificadas)

Figura n.º 1 - Proposta de desagregação funcional do Município de Vagos

Fonte: Elaboração Própria

Tendo em conta a proposta de desagregação funcional prevista no POCAL e as características do município em análise, acentuamos que as principais áreas de intervenção do Município de Vagos são aquelas que constam do quadro acima (Figura n.º 1).

1.2 – A NECESSIDADE DE IMPLEMENTAÇÃO DA CONTABILIDADE ANALÍTICA E O ENQUADRAMENTO DA SITUAÇÃO ECONÓMICA E FINANCEIRA DO MUNICÍPIO

A contabilidade analítica (ou de custos) consiste, com efeito, na tradução em unidades monetárias dos processos internos das organizações, com vista ao apuramento de custos e de resultados dessegregados - por atividades, por funções, por departamentos, por obras, por produtos ou serviços prestados, etc.

No caso da Administração Pública e, especificamente das autarquias, a CA deve proporcionar, entre outros aspetos, a comparação.

A comparação do custo de cada produto/serviço com o respetivo preço, taxa, ou tarifa, tornando também possível a comparação de custos entre autarquias.

Relativamente ao Município de Vagos, as taxas cobradas pelos serviços prestados são atualizadas pela taxa de inflação, não existindo um suporte devidamente fundamentado dos custos inerentes.

A existência de CA permitiria à autarquia proceder á cobrança das taxas e tarifas municipais com uma aproximação maior à realidade económica do município.

Convém mencionar que o valor das taxas pode ser atualizado anualmente, aquando a aprovação do orçamento anual do município, de acordo com a taxa de inflação, e que qualquer outra alteração ao valor ou regras das taxas obriga à alteração do respetivo regulamento, bem como à sua fundamentação económico-financeira, como decorre do artigo 9.º do Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais (RGTA), aprovado pela Lei n.º 53-E/2006.

A informação fiável sobre custos, através da implementação de um sistema de CA/custos, será portanto essencial nos seguintes aspetos:

- Controlo e redução de custos;
- Medição do desempenho da autarquia;
- Fixação de taxas, tarifas e preços;

- Tomada de diversas decisões de gestão, incluindo no âmbito dos investimentos a realizar anualmente, com base no apuramento e previsão de custos por atividades, obras, etc.;
- Elaboração dos orçamentos anuais da autarquia;

Atenda-se em que, no universo dos destinatários da informação gerada por um sistema de CA de um município, os mais interessados são, em última instância, os munícipes, pois estes, na qualidade de eleitores, contribuintes, utentes e consumidores do serviço público têm todo o interesse na transparência da informação económica e financeira obtida.

No que concerne ao enquadramento económico-financeiro do Município de Vagos, na prestação de contas de 2011 e tendo como referência o Relatório de Gestão de 2011, a situação económica e financeira do município sintetizava-se na seguinte:

Em 31 de Dezembro de 2011, o ativo líquido cifrava-se em 93.517.548.43 €, um valor que representava um crescimento de 3,9 % em relação ao ano anterior. O valor dos fundo próprios diminuiu 1,9 %, para 58.376.732,39€.

Quanto ao passivo o seu valor global cresceu 15,1 % sendo as rubricas de dívidas de médio e longo prazos e de acréscimo e diferimentos as maiores responsáveis por esse facto.

Relativamente ao passivo financeiro exigível, em 31 de dezembro de 2011 verificou-se um crescimento de 27,9 % da dívida global. Este aumento resultou principalmente do reconhecimento de dívidas que em 31 de Dezembro de 2010 não haviam sido refletidas por estarem em contencioso e contabilizadas em contas de provisões. Em 31 de Dezembro de 2011 foi apurado um valor de endividamento líquido de 11.911.817,57 €.

Quanto à execução do orçamento, a situação, a 31 de Dezembro de 2011, era a seguinte:

A receita total cobrada no ano de 2011 foi de 12.980.840,11€ o que traduziu um crescimento de 3,5% relativamente ao ano anterior. Verificou-se uma quebra de 9,5 % nas receitas correntes, atingindo montante global de 8.967.366,94 €, cerca de 943 mil euros a menos do que no ano anterior, devido, principalmente, à redução das transferências provenientes do Orçamento do Estado em 5%.

Também a forte recessão económica que se tem feito sentir teve impacto na queda das receitas correntes, pois a rubrica dos impostos diretos a título de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis caiu quase para 50% dos valores cobradas em 2010. Perante esta quebra geral das receitas correntes, o crescimento global das receitas em 2011 deveu-se ao crescimento das receitas de capital, por um lado através da contração de um empréstimo de curto prazo no montante de 500 mil euros e por outro, pelo forte crescimento das receitas provenientes de fundos comunitários.

No ano 2011 a despesa global foi de 12.968.727,63 €, mais 3,5 % do que em 2010, em linha com o crescimento da receita global cobrada, dividindo-se em 8.797.698,00 € de despesas correntes e 4.171.029,63 € de despesas de capital. Como consequência da quebra da cobrança das receitas correntes também as despesas correntes caíram 5 %. Do mesmo modo, perante o referido aumento das receitas de capital também as despesas de capital cresceram de forma significativa (29 %).

Os proveitos sofreram uma diminuição de 8,8 %, caindo para 12.129.342,60 €, sendo os impostos e taxas os maiores responsáveis por esta quebra, designadamente o Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas de Imóveis como foi atrás referido.

O total de custos e perdas no ano 2011 atingiu 15.913.710,94€, uma redução de 6,1 % relativamente a 2010. Foi apurado em 2011 o resultado líquido negativo de 3.784.368,34€, verificando-se um agravamento de 3,9 % relativamente ao resultado apurado em 2010.

Observe-se que a informação proporcionada pelo relatório de gestão seria mais completa se referisse de forma mais detalhada a distribuição das receitas, bem como a aplicação das despesas, pois permitiria ao utilizador dessa informação não apenas visualizar os montantes de receitas arrecadadas e os montantes de despesas incorridas, mas também captar a eficiência da aplicação dos recursos do município.

Para obter esta informação financeira mais detalhada, constatamos que é necessário implementar um sistema de CA no município, pois apesar de a

implementação da CA ser obrigatória desde da entrada em vigor do diploma que aprovou o POCAL, o Município de Vagos, tal como a maioria dos municípios, ainda não cumpriu com a legislação.

CAPÍTULO II – A CONTABILIDADE ANALÍTICA ASSENTE NO POCAL

2.1- O POCAL E A OBRIGATORIEDADE DE CONTABILIDADE ANALÍTICA

A reforma da Contabilidade Pública, em Portugal, originou a necessidade de reestruturar o sistema de contabilidade, procurando adaptá-lo a uma Administração Pública que se quer mais dinâmica e eficaz.

Dos vários planos que surgiram na sequência da aprovação do POCP, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 232/97 de 3 de Setembro, dos quais se salienta o POCAL, resultam uma série de regras conducentes ao apuramento dos custos e, nalguns casos, também dos proveitos e resultados das autarquias.

De facto, a contabilidade de custos centra-se, tal como o próprio nome indica, na análise dos custos da organização, fornecendo informação analítica relativa ao custo dos produtos e serviços gerados pela organização, assumindo o nível de desagregação que se considere necessário em cada autarquia.

De acordo com o ponto 2.8.3.1 do POCAL, a contabilidade de custos é obrigatória no apuramento dos custos das funções e dos custos subjacentes à fixação de tarifas e preços de bens e serviços. No ponto 10.1, o referido diploma apresenta uma classificação das funções, que as autarquias devem adotar para atingir diferentes objetivos.

Assim sendo, existem quatro categorias de funções principais: funções gerais; funções sociais; funções económicas e outras funções que já foram abordadas.

Por sua vez, para apurar de forma mais correta os custos, é necessário analisar os bens e serviços que se produzem ou se prestam num município, que devem estar compreendidos naquelas funções. De acordo com o estabelecido no POCAL (secção 2.8.3), os custos da Contabilidade Financeira/Patrimonial, por naturezas, devem ser reclassificados em diretos e indiretos relativamente à função e/ou bem e serviço, não se prevendo uma reclassificação de custos e proveitos por unidades orgânicas.

As unidades orgânicas são núcleos de recursos humanos e materiais, nos quais assenta o desenvolvimento de todo o tipo de projetos do Município, podendo, de acordo com os seus objetivos específicos, assumir a forma de departamentos ou serviço.

A imputação dos custos indiretos efetua-se, segundo o ponto 2.8.3.3 do POCAL, após o apuramento dos custos diretos por função, através de coeficientes.

Deste modo, considera-se que os custos indiretos devem ser repartidos em função de uma única base de repartição, neste caso em função dos custos diretos. No POCAL apenas está, portanto, prevista a utilização do método de base única.

Está também definido no POCAL, nomeadamente no ponto 2.8.3.5, que o custo de cada função, bem ou serviço, apura-se adicionando aos respetivos custos diretos os custos indiretos, imputados através das regras definidas no diploma. Assim sendo, podemos concluir (até porque nos custos diretos e indiretos incluem-se os custos fixos na totalidade) que o POCAL aponta para a utilização do sistema de custeio total, apesar de não o referir especificamente.

Sendo o objetivo final da contabilidade de custos, no POCAL, o apuramento do custo de cada função, de cada bem produzido e de cada serviço prestado, concluímos que o sistema previsto para o apuramento destes mesmos custos é o sistema de custeio total, utilizando-se uma base única de repartição dos custos indiretos.

Para efeitos de contabilidade de custos por funções ou de acordo com a classificação funcional prevista no ponto 10.1 do POCAL, propõe-se que se utilize a classe 9, uma vez que o município tem a liberdade para desenvolver este subsistema contabilístico da forma que mais se adequar às suas necessidades.

2.2 -A ESCOLHA DO SISTEMA DE APURAMENTO DE CUSTOS QUE MELHOR SE ADAPTE AO MUNICÍPIO DE VAGOS

2.2.1 – O APURAMENTO E IMPUTAÇÃO DOS CUSTOS DIRETOS E INDIRETOS NUMA AUTARQUIA

A classificação dos custos em diretos ou indiretos deve ser efetuada mediante a relação do custo com o respetivo objeto de custo.

Assim sendo, consideramos custos diretos os que são exclusivos ou específicos de um determinado objeto de custo, ou podendo ser afetados de forma inequívoca, sem qualquer arbitrariedade. Por outro lado, custos indiretos são os que, sendo comuns a vários objetos de custo, requerem operações de repartição, com vista à imputação a tais objetos.

Atenda-se que, para se poder efetuar uma classificação de custos em diretos ou indiretos, há a necessidade de definir os objetos de custo que vamos ter como referência, podendo os mesmos custos ser diretos ou indiretos em função do objeto de custo. Desta forma, considerando um funcionário que exerça, por exemplo, a função de recolha de resíduos sólidos, o respetivo custo para o município (vencimento+ encargos suportados pela entidade patronal) será direto da secção de higiene e limpeza urbana e indireto do serviço/atividade de proteção do meio ambiente.

Podemos ter:

- Custos diretos a Centros de custo/diretos a atividades;
- Custos diretos a Centros de custo/indiretos a atividades;
- Custos indiretos a Centros de custo/diretos a atividades;
- Custos indiretos a Centros de custo/indiretos a atividades;
- Custos não associados a Centros de custo/diretos a atividades;
- Custos não associados a Centros de custo/indiretos a atividades;
- Custos não associados a Centros de custo/não associados a atividades.

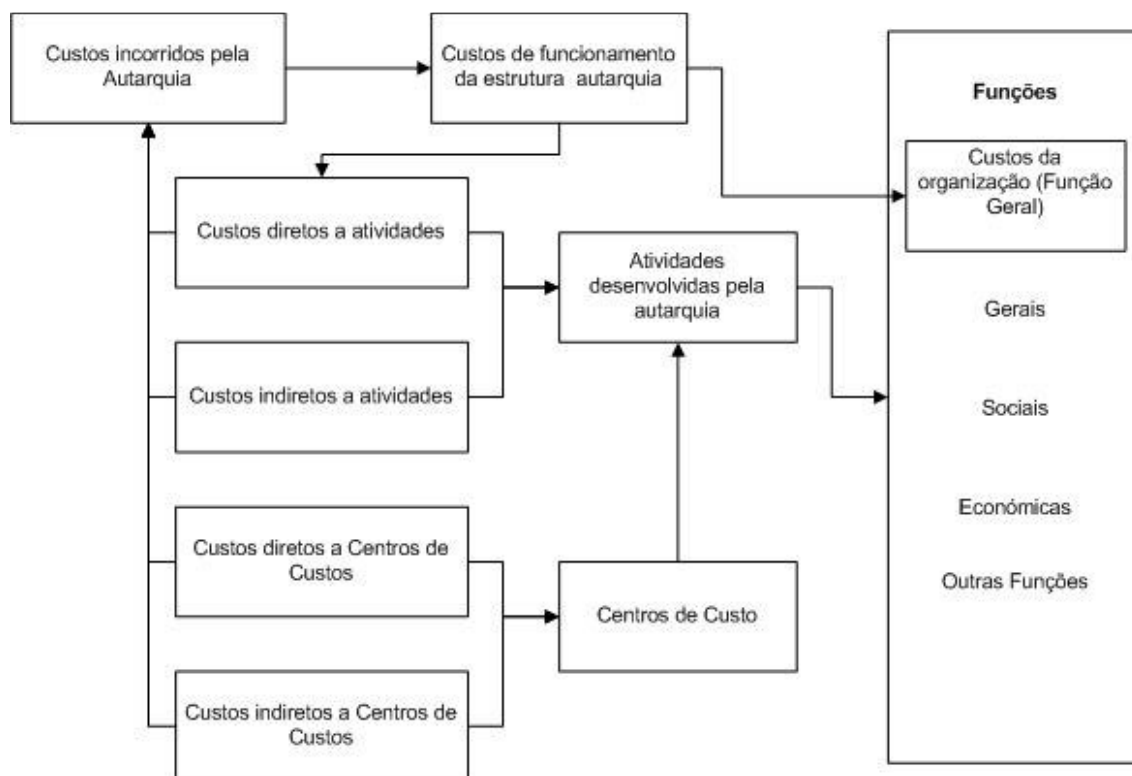


Figura n.º 2 – Repartição dos custos diretos e indiretos pelos centros de custo e atividades
Fonte: Elaboração própria, adaptado de DIAZ & CARRILLO & GALERA & XIFRÁ, (2005).

Quanto à imputação dos custos aos correspondentes objeto de custo, os custos diretos não suscitam dificuldades, ao contrário do que acontece com os custos indiretos.

A imputação de custos indiretos pode supor a utilização de uma chave de repartição indicativa da percentagem de custos indiretos correspondente a cada objeto de custo.

Na nossa opinião, a definição de chaves de repartição de custo depende essencialmente das características próprias dos processos e na administração pública, podemos indicar como chaves de repartição dos custos indiretos as horas/homem aplicadas a uma determinada atividade ou secção, a superfície, o valor do imobilizado, o número de utilizadores, etc. A chave de repartição deverá refletir uma ligação com o consumo de recursos que o objeto de custo supostamente absorve.

De acordo com o previsto no POCAL, os custos indiretos devem ser repartidos em função de uma única base de repartição, neste caso em função dos custos diretos de cada objeto de custo.

2.2.2 – O TRATAMENTO DOS CUSTOS DIRETOS E INDIRETOS PELO POCAL

Da análise do diploma que aprovou o POCAL relativamente aos custos diretos e indiretos concluímos o seguinte:

✓ **Custos diretos**

O apuramento dos custos diretos está previsto no POCAL no Mapa CC-8, mapa esse que discrimina os custos de mão-de-obra, materiais, máquinas e viaturas. É aconselhado que o apuramento destes custos seja efetuado numa base mensal. Este Mapa deve estar relacionado com o dos cálculos dos custos indiretos, a CC-6.

Atenda-se a que não é a natureza dos custos que define a sua classificação como diretos ou indiretos, mas sim a possibilidade de os atribuir especificamente a dados objetos.

A afetação direta dos custos deve ser precedida da observação dos registos dos consumos, e isto implica o envolvimento e apoio dos responsáveis e funcionários do Município. Estes são, com efeito, os detentores da informação crucial para o apuramento dos custos, como, por exemplo, o número de horas efetivamente utilizadas na reparação de uma viatura ou os materiais efetivamente aplicados numa dada obra.

✓ **Custos indiretos**

De acordo com o estabelecido no POCAL, os custos separam-se entre diretos e indiretos, pois de acordo com o ponto n.º 2.8.3.2. do plano «o custo das funções, dos bens e serviços corresponde aos respetivos custos diretos e

indiretos relacionados com a produção, distribuição, administração geral e financeiros».

Para apuramento dos custos indiretos, o POCAL destina o Mapa CC-6.

2.2.3 – O TRATAMENTO DOS CENTROS DE CUSTO

Outra questão importante é a definição de centros de custo ou responsabilidade, de forma a auxiliar-nos na imputação de custos, por ser difícil imputar os custos diretamente às secções ou divisões, pois estas muitas vezes têm sobre a sua alçada vários centros de custos cujas funções são distintas.

Podemos identificar um centro de responsabilidade sempre que há uma unidade que dispõe de um diretor, chefe ou responsável, que tem objetivos definidos e poder de decisão sobre os meios de que dispõe para realizar os objetivos. (FARIA, 2010)²

Um centro de custo pode ser definido como um agrupamento contabilístico de custos, da parte ou do todo de um centro de responsabilidade, com vista o seu controlo ou imputação.

Assim sendo, os centros de responsabilidade podem ser divididos em centros de custo, centros de receitas, centros de resultados e centros de investimento.

Será a estrutura orgânica do Município de Vagos que constituirá o modelo de partida para construção dos centros de responsabilidade e centros de custo. Há, contudo, necessidade de verificar a coerência do organigrama com o que efetivamente se verifica no terreno.

Do nosso ponto de vista, os vários centros de responsabilidade, que devem coincidir com a estrutura orgânica do município, serão responsáveis pela coordenação dos centros de custos, pois a cada centro de responsabilidade devem corresponder os centros de custos que se enquadrem nesses mesmos centros de responsabilidade.

² FARIA, Joni Santos – Aplicabilidade da contabilidade de custos nas autarquias locais.

No que diz respeito à mão de obra, exceto na área da Divisão de Serviço Operacionais (DSO), em que se efetua a prestação recíproca de funcionários entre secções, não será difícil efetuar a afetação por centros de responsabilidade, porque cada funcionário apenas tem um chefe.

Podemos assim definir centros de custo como as entidades contabilísticas que agregam os custos das atividades.

Assim sendo, podemos classificar os centros de custo (CC) da seguinte forma:

✓ **Centros de Custo Principais**

São aqueles que realizam as atividades consideradas principais, sendo, portanto, todos os custos inerentes a esses centros afetos as atividades principais. Estamos a admitir, o que se verifica sempre ou quase sempre, que o centro de custo corresponde a uma realidade física existente.

✓ **Centros de Custo Auxiliares**

São os centros de custo que servem de apoio aos centros de custo principais para que estes últimos possam desenvolver a sua atividade.

Assim sendo, os beneficiários das atividades desenvolvidas nos centros de custo auxiliares são outros centros de custo, o que não invalida a possibilidade de os centros de custo auxiliares desenvolverem atividades que correspondam diretamente a atividades principais.

Desta forma e tendo em conta que a finalidade é o cálculo mais aproximado possível do custo das atividades e funções, é necessário conceber um mecanismo de apuramento de custos que permita afetar o custo dos centros de custo auxiliares aos principais.

✓ **Centros de Custo de Administração Geral**

São os centros de custo cuja função principal é a administração geral do município. Os custos destes centros devem ser repartidos pelas atividades de administração, que por sua vez são imputadas às funções gerais.

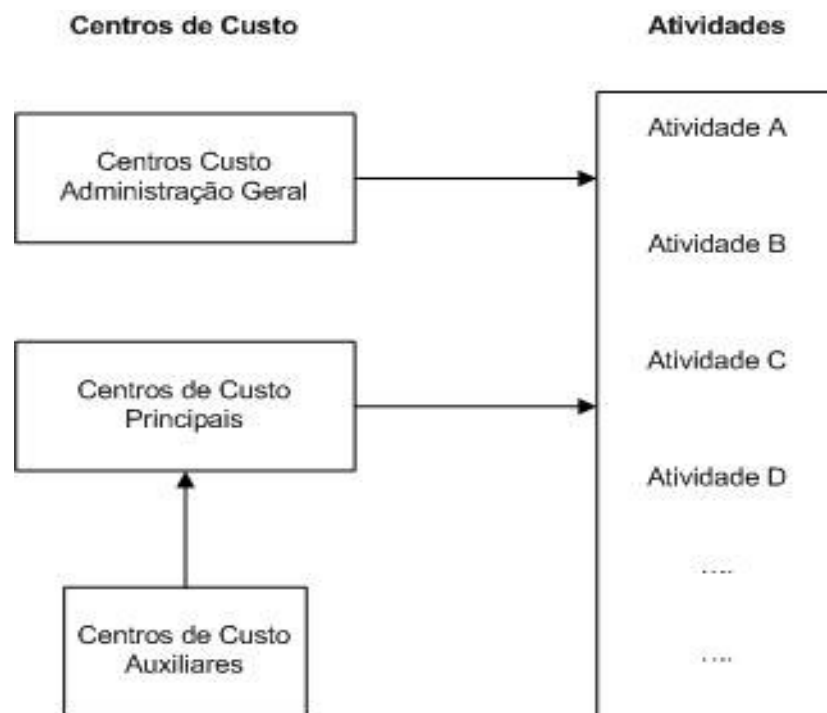


Figura n.º 3 – Imputação dos custos dos centros de custo às atividades

Fonte: Elaboração própria, adaptado de DIAZ & CARRILLO & GALERA & XIFRÁ, (2005).

Uma das questões pertinentes na implementação da CA é a decomposição da estrutura da organização em centros de custo, tal como já foi referido anteriormente.

Atenda-se a que, a estrutura orgânica de um município deve refletir algumas particularidades da organização, nomeadamente a dimensão, as atividades desenvolvidas, o nível tecnológico, etc., assim como traduzir a finalidade da organização.

Assim sendo, passemos a analisar o organigrama do Município em análise para que possamos desenvolver a sua divisão em centros de custo. Tendo como referência o organigrama do Município de Vagos, na figura n.º 5 apresentamos uma possível estrutura de centros de responsabilidade, com os respetivos centros de custos associados, efetuando já a correspondência com a respetiva função.

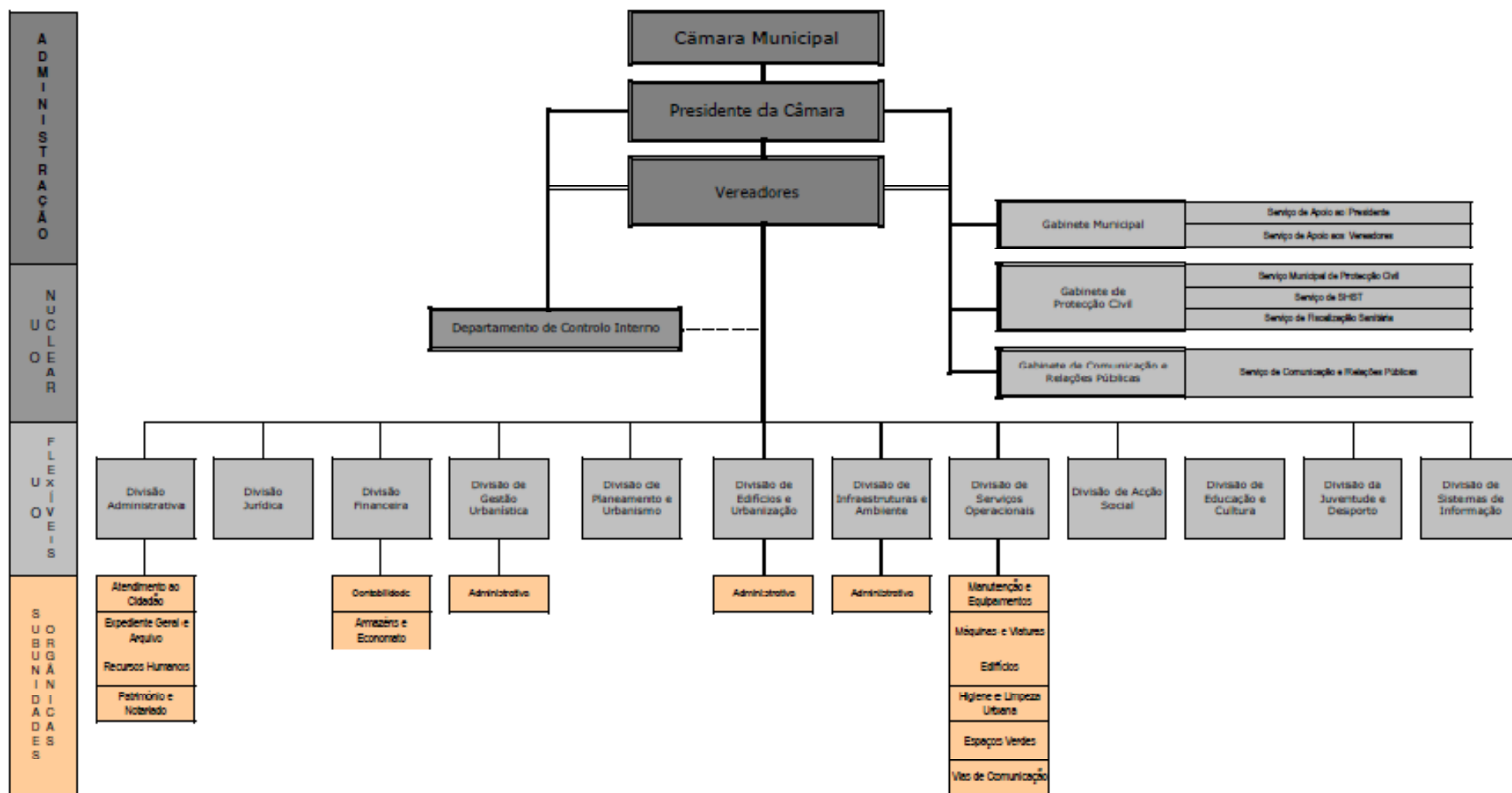


Figura n.º 4: Organograma com a macro estrutura do Município de Vagos

Fonte: Departamento de Controlo Interno do Município

PROPOSTA DE CENTROS DE RESPONSABILIDADE/CUSTO DA AUTARQUIA DE VAGOS

Classificação Funcional		Centros de Responsabilidade	CC	N.º/Código	Centros de Custo
Funções Gerais	01.01.01 - Órgãos da Autarquia	01.01.01.01 - Gabinetes de Apoio à Presidência e Órgãos Municipais	D	CCAG0003	Custos Gerais dos Gabinetes de Apoio à Presidência e Órgãos Municipais
			D	CCAG0004	Custos Gerais dos Gabinetes de Apoio aos Vereadores
		01.01.01.02 - Sector de apoio à Assembleia Municipal	D	CCAG0005	Custos Gerais com Sector de apoio à Assembleia Municipal
	01.01.02 - Divisão Administrativa	01.01.02.01 - Divisão Administrativa	D	CCAG0006	Custos Gerais com a Divisão Administrativa
		01.01.02.01 - Secção de Atendimento ao Cidadão	D	CCAG0007	Custos Gerais Secção de Atendimento ao Cidadão
		01.01.02.02 - Secção de Expediente Geral e Arquivo	D	CCAG0008	Custos Gerais Secção de Expediente Geral e Arquivo
		01.01.02.03 - Secção de Recursos Humanos	D	CCAG0009	Custos Gerais Secção de Recursos Humanos
		01.01.02.04 - Secção de Património e Notariado	D	CCAG0010	Custos Gerais Secção de Património e Notariado
	01.01.03 - Divisão Jurídica	01.01.03.01 - Divisão Jurídica	D	CCAG0011	Custos Gerais da Divisão Jurídica
		01.01.03.02 - Serviços Administrativos Jurídicos	D	CCAG0012	Custos Gerais Serviços Administrativos Jurídicos
		01.01.03.03 - Secção de Fiscalização	D	CCAG0013	Custos Gerais Secção de Fiscalização
	01.01.04 - Divisão Financeira	01.01.04.01 - Divisão Financeira	D	CCAG0014	Custos Gerais da Divisão Financeira
		01.01.04.02 - Secção de Contabilidade	D	CCAG0015	Custos Gerais Secção de Contabilidade
		01.01.04.03 - Secção de Armazéns e Economato	D	CCAG0016	Custos Gerais Secção de Armazéns e Economato
		01.01.04.04 - Unidade de Aprovisionamento	D	CCAG0017	Custos Gerais com a Unidade de Aprovisionamento
	01.01.05 - Divisão de Sistemas de Informação	01.01.05.01 - Sector de Informática	D	CCAG0018	Custos Gerais Sector de Informática
	01.01.06 - Departamento de Controlo Interno	01.01.06.01 - Departamento Controlo Interno	D	CCAG0019	Custos Gerais Controlo Interno
	01.01.07 - Gabinetes Municipais	01.01.07.01 - Gabinete de Protecção Civil (SMPC+SHST+SFN)	D	CCAG0020	Custos Gerais com o SMPC
			D	CCAG0021	Custo Gerais com o Gabinete Técnico Florestal
			D	CCAG0022	Custos Gerais com o SHST
			D	CCAG0023	Custos Gerais do SFN
		01.01.07.02 - Gabinete de Comunicação e Relações Públicas	D	CCAG0024	Custos Gerais com Gabinete de Comunicação e Relações Públicas
	01.01.08 - Divisão de Gestão Urbanística	01.01.08.01 - Divisão Gestão Urbanística	D	CCAG0025	Custos Gerais com a Divisão Gestão Urbanística
		01.01.08.02 - Secção Administrativa da DGU	D	CCAG0026	Custos Gerais com a Secção Administrativa da DGU
	01.01.09 - Divisão de Planeamento e Urbanismo	01.01.09.01 - Planeamento, Urbanismo e SIG	D	CCAG0027	Custos Gerais com o Planeamento, Urbanismo e SIG
	01.01.10 - Divisão de Edifícios e Urbanização	01.01.10.01 - Divisão de Edifícios e Urbanização	D	CCAG0028	Custos Gerais com a Divisão de Edifícios e Urbanização
		01.01.10.02 - Secção Administrativa da DEU	D	CCAG0029	Custos Gerais da Secção Administrativa da DEU

01.01.11 -	Divisão de Infraestruturas e Ambiente	01.01.11.01 -	Divisão Infraestruturas e Ambiente	D	CCAG0030	Custos Gerais com a Divisão de Infraestruturas e Ambiente
		01.01.11.02 -	Secção Administrativa da DIA	D	CCAG0031	Custos Gerais da Secção Administrativa da DIA
01.01.12 -	Divisão de Serviços Operacionais	01.01.12.01 -	Divisão de Serviços Operacionais	D	CCAG0032	Custos Gerais com a Divisão de Serviços Operacionais
		01.01.12.02 -	Secção de Manutenção e Equipamentos	D	CCAG0033	Custos Gerais da Secção de Manutenção e Equipamentos
		01.01.12.03 -	Secção de Máquinas e Viaturas	D	CCAG0034	Custos Gerais da Secção de Máquinas e Viaturas
		01.01.12.04 -	Secção de Higiene e Limpeza Urbana	D	CCAG0035	Custos Gerais da Secção de Higiene e Limpeza Urbana
		01.01.12.05 -	Secção de Espaços Verdes	D	CCAG0036	Custos Gerais da Secção de Espaços Verdes
		01.01.12.06 -	Secção de Vias de Comunicação	D	CCAG0037	Custos Gerais da Secção de Vias de Comunicação
		01.01.12.07 -	Secção de Edifícios	D	CCAG0038	Custos Gerais da Secção de Edifícios
01.01.13 -	Biblioteca Municipal	01.01.13.01 -	Biblioteca	D	CCAG0039	Custos Gerais com a Biblioteca Municipal
01.01.14 -	Divisão de Educação e Cultura	01.01.14.01 -	Educação e Cultura	D	CCAG0040	Custos Gerais com a Educação e Cultura
01.01.15 -	Divisão de Ação Social	01.01.15.01 -	Ação Social	D	CCAG0041	Custos Gerais com Ação Social
01.01.16 -	Divisão de Juventude e Desporto	01.01.16.01 -	Piscina Municipal	D	0003	Custos Gerais com a Piscina Municipal
		01.01.16.02 -	Pavilhão Municipal	D	0002	Custos Gerais com o Pavilhão Municipal
		01.01.16.03 -	Estádio Municipal	D	0004	Custos Gerais com Estádio Municipal
		01.01.16.04 -	Divisão de Juventude e Desporto	D	CCAG0056	Custos Gerais Divisão de Juventude e Desporto
01.01.17 -	Turismo	01.01.17.01 -	Turismo	D	0047	Custos Gerais com Turismo
01.01.18 -	Outros Custos da Administração Geral	01.01.18.01 -	Administração Geral	D	CCAG0043	Custos com as Ações de valorização profissional do Pessoal
				D	CCAG0044	Custo com os Cabazes de Natal para os Funcionários
				D	CCAG0045	Custos com o Dia Aberto da Modernização Administrativa
				D	CCAG0046	Custos com o Museu do Brincar
				D	CCAG0048	Custos Gerais com o Canil
				D	CCAG0049	Custos Comuns Sinalização
				D	CCAG0051	Custos Gerais Posto da GNR Vagos
				D	CCAG0052	Custos Gerais Serralharia
				D	CCAG0054	Custos Gerais Carpintaria
		01.01.18.02 -	Edifícios Municipais	D	CCAG0042	Custos com o Edifício dos Armazéns Municipais
				D	DCC000002	Custos com o Edifício da Câmara Municipal
				D	CCAG0050	Custos Gerais Mercado Municipal
				D	CCAG0055	Custos Gerais Edifício Mercado da Praia da Vagueira
				D	CCAG0057	Custos Gerais Cemitério Municipal
				D	CCAG0058	Custos Gerais ETAR Salgueiro
		01.01.18.03 -	Obras por Administração Direta	D	CCAG0053	Custos Gerais Obra Cemitério Santo André - II Fase
				D	CCAG0047	Custos com a Requalificação do Armazém

	01.02.01 Gabinetes Municipais	01.02.01.01 - Gabinete de Proteção Civil (Serviço Municipal Proteção Civil)	D	CCSM0001	Custos com a Segurança e Ordem Públicas
			D	CCSM0002	Custos com os Apoios à Associação dos Bombeiros Voluntários de Vagos
		01.02.01.02 - Gabinete Técnico Florestal	D	CCSM0003	Custos com a Proteção Civil e Luta contra Incêndios
		01.02.01.03 - Serviço de Segurança, Higiene e Saúde no Trabalho	D	CCSM0004	Custos centralizados com SHST
		01.02.01.04 - Serviço de Fiscalização Sanitária	D	CCSM0005	Custos com a entrega dos Animais
			D	CCSM0006	Custos com a incineração de cadáveres animais
	01.02.02 Serviços Municipais	01.02.02.01 - Secção de Higiene e Limpeza Urbana	D	CCSM0007	Custos com a Limpeza das Praias
			D	CCSM0008	Custos de HLU com a Freguesia de Gafanha Boa Hora
			D	CCSM0009	Custos de HLU com a Freguesia de Vagos
			D	CCSM0010	Custos de HLU com a Freguesia de Soza
			D	CCSM0011	Custos de HLU com a Freguesia de Santo António de Vagos
			D	CCSM0012	Custos de HLU com a Freguesia de Santo André de Vagos
			D	CCSM0013	Custos de HLU com a Freguesia de Ouca
			D	CCSM0014	Custos de HLU com a Freguesia de Calvão
			D	CCSM0015	Custos de HLU com a Freguesia de Ponte de Vagos
			D	CCSM0016	Custos de HLU com a Freguesia de Santa Catarina
			D	CCSM0017	Custos de HLU com a Freguesia de Fonte de Angeão
			D	CCSM0018	Custos de HLU com a Freguesia de Covão do Lobo
		01.02.02.02 - Secção Espaços Verdes	D	CCSM0019	Custos com Espaços Verdes na Freguesia de Gafanha Boa Hora
			D	CCSM0020	Custos com Espaços Verdes na Freguesia de Vagos
			D	CCSM0021	Custos com Espaços Verdes na Freguesia de Soza
			D	CCSM0022	Custos com Espaços Verdes na Freguesia de Santo António de Vagos
			D	CCSM0023	Custos com Espaços Verdes na Freguesia de Santo André de Vagos
			D	CCSM0024	Custos com Espaços Verdes na Freguesia de Ouca
			D	CCSM0025	Custos com Espaços Verdes na Freguesia de Calvão
			D	CCSM0026	Custos com Espaços Verdes na Freguesia de Ponte de Vagos
			D	CCSM0027	Custos com Espaços Verdes na Freguesia de Santa Catarina
			D	CCSM0028	Custos com Espaços Verdes na Freguesia de Fonte de Angeão
			D	CCSM0029	Custos com Espaços Verdes na Freguesia de Covão do Lobo
			D	CCSM0052	Custos com Espaços Verdes na Capela Nossa Senhora de Vagos
			D	CCSM0056	Custos com Espaços Verdes na Praia da Vagueira

		01.02.02.03 - Secção de Vias de Comunicação	D	CCSM0030	Custos com Vias de Comunicação na Freguesia de Gafanha Boa Hora
			D	CCSM0031	Custos com Vias de Comunicação na Freguesia de Vagos
			D	CCSM0032	Custos com Vias de Comunicação na Freguesia de Soza
			D	CCSM0033	Custos com Vias de Comunicação na Freguesia de Santo António de Vagos
			D	CCSM0034	Custos com Vias de Comunicação na Freguesia de Santo André de Vagos
			D	CCSM0035	Custos com Vias de Comunicação na Freguesia de Ouça
			D	CCSM0036	Custos com Vias de Comunicação na Freguesia de Calvão
			D	CCSM0037	Custos com Vias de Comunicação na Freguesia de Ponte de Vagos
			D	CCSM0038	Custos com Vias de Comunicação na Freguesia de Santa Catarina
			D	CCSM0039	Custos com Vias de Comunicação na Freguesia de Fonte de Angeão
			D	CCSM0040	Custos com Vias de Comunicação na Freguesia de Covão do Lobo
		01.02.02.04 - Secção de Edifícios	D	CCSM0041	Custos com Edifícios na Freguesia de Gafanha Boa Hora
			D	CCSM0042	Custos com Edifícios na Freguesia de Vagos
			D	CCSM0043	Custos com Edifícios na Freguesia de Soza
			D	CCSM0044	Custos com Edifícios na Freguesia de Santo António de Vagos
			D	CCSM0045	Custos com Edifícios na Freguesia de Santo André de Vagos
			D	CCSM0046	Custos com Edifícios na Freguesia de Ouça
			D	CCSM0047	Custos com Edifícios na Freguesia de Calvão
			D	CCSM0048	Custos com Edifícios na Freguesia de Ponte de Vagos
			D	CCSM0049	Custos com Edifícios na Freguesia de Santa Catarina
			D	CCSM0050	Custos com Edifícios na Freguesia de Fonte de Angeão
			D	CCSM0051	Custos com Edifícios na Freguesia de Covão do Lobo
		02.02.02.05 - Obras por Administração Direta ou Empreitada	D
		02.02.02.06 - Outros Custos dos Serviços Municipais	D	CC000001	Custos com o Gaticão
			D	CCSM0053	Custos Casa Mortuária Ouça
			D	CCSM0054	Custos com a Quinta do EGA
			D	CCSM0055	Custos com a Casa Museu de Santo António
			D	CCSM0057	Custos com Sinalização na Freguesia de Gafanha Boa Hora
			D	CCSM0058	Custos com Sinalização na Freguesia de Vagos
			D	CCSM0059	Custos com Sinalização na Freguesia de Soza
			D	CCSM0060	Custos com Sinalização na Freguesia de Santo António de Vagos

Funções Sociais	03.01.01 - Educação - Ensino não Superior	03.01.01.01 - Escolas do 1º CEB	D	CCSM0061	Custos com Sinalização na Freguesia de Santo André de Vagos
			D	CCSM0062	Custos com Sinalização na Freguesia de Ouça
			D	CCSM0063	Custos com Sinalização na Freguesia de Calvão
			D	CCSM0064	Custos com Sinalização na Freguesia de Ponte de Vagos
			D	CCSM0065	Custos com Sinalização na Freguesia de Santa Catarina
			D	CCSM0066	Custos com Sinalização na Freguesia de Fonte de Angeão
			D	CCSM0067	Custos com Sinalização na Freguesia de Covão do Lobo
			D	CCSM0068	Custos com os Apoios de Praia do Areão
			D	CCSM0069	Custos com Parque de Merendas da Vagueira
			D	CCSM0070	Custos Gerais com a Praia da Vagueira
			D	CCSM0071	Custos Gerais com a Praia do Areão
			D	CCSM0072	Custos Gerais com as Fontes do Centro da Vila e com os espaços envolventes
			D	0005	Custos com a Escola Básica do 1º Ciclo de Boa Hora
			D	0006	Custos com a Escola Básica do 1º Ciclo de Cabecinhas
			D	0007	Custos com a Escola Básica do 1º Ciclo de Calvão
			D	0008	Custos com a Escola Básica do 1º Ciclo de Canto de Baixo
			D	0009	Custos com a Escola Básica do 1º Ciclo de Covão do Lobo
			D	0010	Custos com a Escola Básica do 1º Ciclo de Fonte de Angeão
			D	0011	Custos com a Escola Básica do 1º Ciclo de Lomba
			D	0012	Custos com a Escola Básica do 1º Ciclo de Lombomeão
			D	0013	Custos com a Escola Básica do 1º Ciclo de Ouça
			D	0014	Custos com a Escola Básica do 1º Ciclo de Ponte de Vagos
			D	0015	Custos com a Escola Básica do 1º Ciclo de Quintã
			D	0016	Custos com a Escola Básica do 1º Ciclo de Salgueiro
			D	0017	Custos com a Escola Básica do 1º Ciclo de Sanchequias - encerrado
			D	0018	Custos com a Escola Básica do 1º Ciclo de Santa Catarina
			D	0019	Custos com a Escola Básica do 1º Ciclo de Sosa
			D	0020	Custos com a Escola Básica do 1º Ciclo de Vagos
			D	0021	Custos com a Escola Básica do 1º Ciclo de Vagueira
			D	0022	Custos com a EB1 - Vagueira norte (encerrado)
			D	0023	Custos com a Escola Básica do 1º Ciclo de Vigia
		03.01.01.02 - Escolas E.B. 2, 3 do Concelho	D	0024	Custos com a Escola E.B. 2,3 Dr. João Rocha (Pai) de Vagos

		03.01.01.03 - Jardins de Infância do Concelho	D	0025	Custos com o Jardim de Infância de Areão
			D	0026	Custos com o Jardim de Infância de Gafanha da Boa Hora
			D	0027	Custos com o Jardim de Infância de Cabecinhas
			D	0028	Custos com o Jardim de Infância de Calvão - Sala 1
			D	0029	Custos com o Jardim de Infância de Calvão - Sala 2
			D	0030	Custos com o Jardim de Infância de Covão do Lobo
			D	0031	Custos com o Jardim de Infância de Fonte de Angeão
			D	0032	Custos com o Jardim de Infância da Gândara
			D	0033	Custos com o Jardim de Infância de Lomba
			D	0034	Custos com o Jardim de Infância de Ouca
			D	0035	Custos com o Jardim de Infância de Ponte de Vagos
			D	0036	Custos com o Jardim de Infância de Quintã
			D	0037	Custos com o Jardim de Infância de Salgueiro
			D	0038	Custos com o Jardim de Infância de Sanchequias (encerrado)
			D	0039	Custos com o Jardim de Infância de Santa Catarina
			D	0040	Custos com o Jardim de Infância de Santo André - Sala 1
			D	0041	Custos com o Jardim de Infância de Santo André - Sala 2
			D	0042	Custos com o Jardim de Infância de Soza
			D	0043	Custos com o Jardim de Infância de Vagos - Sala 1
			D	0044	Custos com o Jardim de Infância de Vagos - Sala 2
			D	0045	Custos com o Jardim de Infância de Vagueira
		03.01.01.04 - Obras por Administração Direta	D	...	
		03.01.01.05 - Obras previstas no PPI	D	...	"Centro Escolar de Fonte de Angeão"
			D	...	"Centro Escolar da Gafanha da Boa Hora"
		03.01.01.06- Outras Atividades do Ensino não Superior	D	CCEC0001	Custos com o Programa de Funcionamento Ensino Básico pré-escolar
			D	CCEC0002	Custos com o Natal nas Escolas
			D	CCEC0003	Custos com o Encerramento do Ano Lectivo
03.01.02 - Biblioteca Municipal	03.02.02.01- Biblioteca		D	CCEC0004	Custos com o Comemorações do 25 de Abril
			D	CCEC0005	Custos com a Exposição "Palavras Suspensas"
			D	CCEC0006	Custos com a Feira do Livro Social
			D	CCEC0007	Custos com o Vagos com História
			D	CCEC0008	Custos com o Concurso "João Grave"
			D	CCEC0009	Custos com o Mês da Leitura
			D	CCEC0010	Custos com o Mês das Bibliotecas

			D	CCEC0011	Custos com a Semana da Poesia
			D	2	Custos com a Semana Cultural
03.01.03 - Cultura	03.01.03.01 - Cultura		D	CCEC0012	Custos com a atividade a Biblioteca vai a Praia
			D	CCEC0013	Custos com Stands/Barracas da Semana Cultural
03.01.04 - Outros Custos com a Educação e Cultura	03.01.04.01 - Obras por Administração Direta		D
	04.01.01.01 - Comissão de Proteção de Crianças e Jovens		D	0046	Custos com a Comissão de Proteção de Crianças e Jovens - CPCJ
04.01.01 - Divisão de Ação Social	04.01.01.02 - Outras Atividades da Divisão de Ação Social		D	CCAS0001	Custos com a Ação Social Escolar e Apoio a Famílias
			D	CCAS0002	Custos com o Mês do Idoso
04.01.02 - Habitação Social	04.01.02.01 - Custos Centralizados com a Habitação Social		D	CCAS0003	Custos com o Apoio a melhoria das condições Habitacionais
			D	CCAS0004	Custos com a reparação do Edifício de Habitação Social no Bairro da Corredoura
03.01.04 - Outros Custos com a Ação Social	01.01.07.02 - Obras por Administração Direta		D	CCAS0005	Custos com a reparação do Edifício de Habitação Social no Bairro Dr. Pedro Guimarães
			D	CCAS0006	Custos com a Requalificação do Edifício do PAS
			D	CCAS0007	Custos com a Habitação Social de Ponte de Vagos - Fernanda Caetano
			D	CCJD0001	Custos com o Programa +Desporto +Saúde
			D	CCJD0002	Custos com o Programa MIMS - Mais idade Melhor Saúde
			D	CCJD0003	Custos com o evento Municípios sem Fronteiras
			D	CCJD0007	Custos com o Campo de Futebol do Vaguense
			D	CCJD0008	Custos com o Campo de Futebol da Vagueira
			D	CCJD0009	Custos com o Campo de Futebol do Sosense
			D	CCJD0010	Custos com o Polidesportivo de Salgueiro
			D	CCJD0011	Custos com o Polidesportivo de Salgueiro Pinhal das Almas
			D	CCJD0012	Custos com o Polidesportivo de São Romão
			D	CCJD0013	Custos com o Polidesportivo de Fonte Angeão
			D	CCJD0014	Custos com o Polidesportivo de Ponte de Vagos
			D	CCJD0015	Custos com o Parque Desportivo de Ponte de Vagos
			D	CCJD0016	Custos com o Campo de Futebol de Sanchequias e Ervedal
	05.01.01.01 - Custo Centralizados com a DJD		D	CCJD0004	Custos com a Escola Municipal de Natação - Piscina Municipal
	05.01.01.02 - Piscinas Municipais		D	CCJD0005	Custos com as Atividades do Pavilhão Municipal
	05.01.01.03 - Pavilhão Municipal		D	CCJD0006	Custos com as Atividades do Estádio Municipal
	05.01.01.04 - Estádio Municipal		D	CCJD0006	Custos com as Atividades do Estádio Municipal
Funções Económicas	06.01.01 - Comércio e Indústria	06.01.01.01 - Turismo	D	CCCI0001	Custos com a atividade Animar o Verão
			D	CCCI0002	Custos com a atividade Vagos Open Air

Outras Funções	07.01.01 - Instituições	06.01.01.02 - Industria	D	CCCI0003	Custos com a promoção das Festas da Vila
			D	CCCI0004	Custos com a Promoção da Broa Mimosa
			D	CCCI0005	Custos Centralizados com a Zona Industrial de Vagos
			D	CCCI0006	Custos Centralizados com a Zona Industrial do Fontão
		06.01.01.03 - Comércio	D	...	Custos Centralizados com o Comércio
		07.01.01.01 - Freguesias	D	CCOI0001	Custo com os montantes transferidos para a Freguesia de Gafanha Boa Hora
			D	CCOI0002	Custo com os montantes transferidos para a Freguesia de Vagos
			D	CCOI0003	Custo com os montantes transferidos para a Freguesia de Soza
			D	CCOI0004	Custo com os montantes transferidos para a Freguesia de Santo António de Vagos
			D	CCOI0005	Custo com os montantes transferidos para a Freguesia de Santo André de Vagos
			D	CCOI0006	Custo com os montantes transferidos para a Freguesia de Ouca
			D	CCOI0007	Custo com os montantes transferidos para a Freguesia de Calvão
			D	CCOI0008	Custo com os montantes transferidos para a Freguesia de Ponte de Vagos
			D	CCOI0009	Custo com os montantes transferidos para a Freguesia de Santa Catarina
			D	CCOI0010	Custo com os montantes transferidos para a Freguesia de Fonte de Angeão
			D	CCOI0011	Custo com os montantes transferidos para a Freguesia de Covão do Lobo
		07.01.01.02 - Parcerias com Empresas	D	CCOI0012	Custos com o NEVA
			D	CCOI0013	Custos com a Mais Vagos
		07.01.01.03 - Outras Instituições	D	...	Custos com transferências com outras Instituições

Figura n.º 5: Proposta de Centros de Responsabilidade e Centros de Custo para o Município de Vagos

Fonte: Elaboração própria

Recorde-se que o objetivo da classificação funcional do POCAL é proporcionar informação sobre os recursos que o município afeta a cada atividade e que a classificação orgânica permite identificar a forma de distribuição dos recursos, a forma como cada serviço gere esses recursos, podendo ainda servir para imputar responsabilidades quanto à respetiva utilização.

De uma forma resumida, podemos afirmar que o Município de Vagos é composto por vários centros de responsabilidade, a cada um dos quais corresponde um ou mais centros de custo, pelo que inicialmente há a necessidade de repartir os custos pelos centros de custo, que estão afetos aos respetivos centros de responsabilidade, e posteriormente pelas funções correspondentes.

2.2.4 – O SISTEMA DE CUSTEIO A ADOPTAR

O POCAL não prevê expressamente um sistema de custeio, embora pareça apontar para o sistema de custeio total, pois de acordo com o ponto 4.1.3. do POCAL *“Considera-se como custo de produção de um bem a soma dos custos das matérias-primas e outros materiais directos consumidos, da mão-de-obra directa e de outros gastos gerais de fabrico necessariamente suportados para produzir.”* E como os custos de distribuição de administração geral e financeiros não são incorporáveis no custo de “produção”, verificamos que a lógica de apuramento de custos preconizada pelo POCAL é o custeio total, embora se possa admitir a utilização de outros sistemas.

Não se pode afirmar que um sistema de custeio seja melhor que outro, dado que todos apresentam vantagens e desvantagens, e sua capacidade de adaptação às necessidades das instituições também difere, mas, de acordo com o preconizado no POCAL, o sistema de custeio perfilhado considera todos os custos de produção ou dos serviços prestados, como custos dos bens ou serviços, independentemente de serem diretos ou indiretos, fixos ou variáveis. Excluem-se, apenas, os custos não incorporáveis, tais como os de administração geral, de distribuição e financeiros.

2.2.5 – A ESCOLHA DO MÉTODO DE CÁLCULO DE CUSTOS QUE MELHOR SE ADAPTE AO MUNICÍPIO DE VAGOS

Tendo em conta o que já foi referido anteriormente acerca dos centros de custo e da importância da distinção entre os custos diretos e indiretos, vamos analisar a escolha do método de imputação de custos.

A classificação funcional prevista no POCAL não corresponde à divisão das autarquias em centros de responsabilidade, mas visa a quantificação dos objetivos a atingir por estas entidades. Assim sendo, podemos efetuar a correspondência entre a classificação funcional prevista no POCAL e os centros de responsabilidade existentes no município de Vagos através da classificação orgânica do município em análise.

A classificação orgânica é a que têm maior correspondência com a divisão do município em centros de custo e é esta classificação que constitui a estrutura do orçamento, tendo por objetivo o agrupamento das despesas segundo um critério de organização, considerando os centros de responsabilidade para a realização das despesas.

Propomos, portanto, para o Município de Vagos que se adotem os centros de custo de acordo com a classificação orgânica do município, pois desta forma o tratamento e a gestão dos centros de custo no âmbito da CA pode socorrer-se, com as necessárias adaptações, do método das secções homogéneas.

Entre os vários métodos de cálculo dos custos, destacamos o método das secções homogéneas, que, do nosso ponto de vista, é o método de imputação que melhor se adequa ao Município de Vagos, pelo menos algumas das regras desse sistema de imputação.

O referido método passa por apurar o custo de cada secção, calcular o custo da respetiva unidade de obra (normalmente Hh e Hm) e imputar os custos de cada secção às atividades desenvolvidas ou serviços prestados. Temos, portanto, no apuramento dos custos de cada secção, duas fases, a fase da repartição primária em que se efetua a atribuição dos custos diretos (e, por vezes, outros) pelas várias secções, sejam estas principais ou auxiliares, e a fase da

repartição secundária em que se efetua a repartição dos custos das secções secundárias para as secções principais.

Várias dificuldades que vão surgindo no apuramentos dos custos, aquando, por exemplo, do apuramento dos custos por secção, não pela afetação dos custos diretos mas sim pela atribuição dos custos indiretos, que devem ser transformados, tanto quanto possível, em custos diretos da secção, para que a informação emanada da CA seja o mais precisa possível.

Outra dificuldade que pode ser encontrada é na fase da repartição secundária, a existência de prestações recíprocas entre secções auxiliares³ que, no nosso ponto de vista, deverão ser tratadas através da imputação de custos por “unidades de obra” consumidas em cada secção auxiliar, recorrendo para o efeito a um sistema de equações.

Observe-se que, para compreendermos melhor a imputação dos custos, há a necessidade de analisar com mais detalhe a tipologia dos custos e dos bens e serviços prestados no município.

Os custos podem ser definidos como um sacrifício de recursos com vista a obter ou prestar algo. Assim sendo, o objeto de custo (que se pretende obter ou prestar) pode ser uma atividade, um produto ou serviço ou um departamento da autarquia.

Os custos suportados por uma entidade, e também numa autarquia, podem ser classificados da seguinte forma:

- **Custos de Produção:** estão relacionados com a obtenção dos bens ou serviços prestados;
- **Custos de Distribuição:** estão relacionados com a promoção e com a colocação dos bens ou serviços prestados nos locais de venda ou de consumo;
- **Custos de Administração:** estão relacionados com a gestão e suporte de funcionamento da entidade;

³ Também podendo verificar-se prestações recíprocas entre secções auxiliares e principais, além de outras.

- **Custos Financeiros:** estão relacionados com a obtenção e, ou, utilização de capital alheio.

Como componentes do custo de produção temos as matérias-primas, que são incorporadas nos produtos, a mão-de-obra direta, que se refere ao custo com os trabalhadores executantes dos bens ou serviços e os custos indiretos de produção. Não são incorporáveis no custo de produção de bens e serviços os custos administrativos, os custos de distribuição e os custos financeiros – os quais são, portanto, custos do período.

2.2.6 – A REPARTIÇÃO DOS CUSTOS INCORRIDOS AOS CENTROS DE CUSTOS, AS ATIVIDADES E ÀS FUNÇÕES

De acordo com o que já foi referido anteriormente a nossa proposta de implementação da CA para o Município de Vagos passa por imputar os custos, diretos e indiretos, aos centros de custo, que por sua vez efetuam a imputação dos custos às atividades que estão interligadas a funções.

Para uma melhor compreensão da nossa proposta de apuramento de custos, analisemos a figura seguinte:

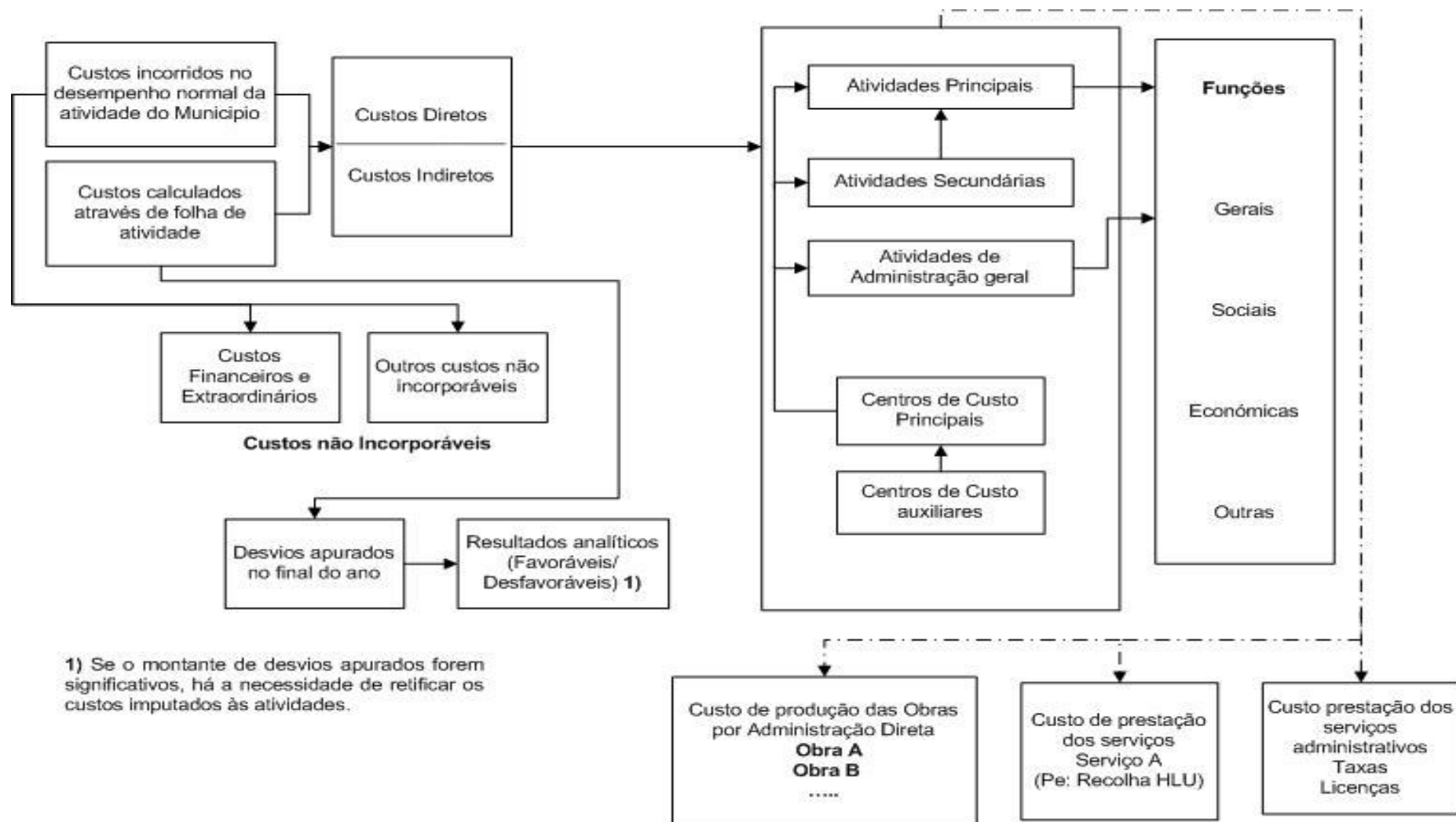


Figura n.º 6: Esquema geral de imputação de custos

Fonte: Elaboração própria, adaptado de DIAZ & CARRILLO & GALERA & XIFRÁ, (2005).

Do nosso ponto de vista os custos incorridos pela autarquia podem ter origem nos cálculos efetuados através das folhas de atividade (FA), bem como nos outros custos suportados pela autarquia, relativamente ao funcionamento da mesma, nomeadamente o consumo de eletricidade, água, fornecimentos e serviços externos, etc.

Estes custos devem ser reclassificados em diretos e indiretos mediante a sua ligação exclusiva, ou não, a um objeto de custo, e ser imputados à atividade ou centro de custo respetivo. Isto é, os custos devem ser imputados diretamente a uma atividade ou centro de custo quando forem exclusivos desse mesmo objeto de custo e devem ser incluídos no montante dos custos indiretos quando não sejam exclusivos de uma atividade ou centro de custos.

Tal como já foi referido anteriormente os custos indiretos devem, conforme o POCAL, ser repartidos com base nos custos diretos. Voltamos, contudo, a alertar que existe a necessidade de, na lógica do método das secções homogéneas, tornar os custos indiretos em diretos, tanto quanto possível.

De acordo com o que podemos analisar na figura, o custo dos centros de custo auxiliares deverá ser imputado ao custo dos centros de custo principais, recorrendo, com as necessárias adaptações, ao método das secções homogéneas. Tal como nos centros de custo, nas atividades também o custo das atividades secundárias deverá ser repartido pelas atividades principais.

O motivo da separação das atividades de administração geral das restantes reside na finalidade de se obter o custo dos serviços prestados pela divisão administrativa que está incluída na administração geral, para que se possa efetuar uma comparação e análise dos custos incorridos pela administração com os custos dos serviços prestados pela mesma.

Do custo das atividades principais obter-se-á os custos das obras por administração direta, os custos dos serviços prestados, bem como de outras atividades relevantes efetuadas pela autarquia.

Na nossa opinião, a atribuição dos custos incorridos pela autarquia às funções, deve ser efetuada através da imputação do custo das atividades, principais e administrativas às respetivas funções, tal como já foi referido na

proposta de centros de custo da figura n.º 5, em que se faz a correspondência entre as atividades, bem como os centros de custo, às respectivas funções.

2.2.7 – DOCUMENTOS PARA A ELABORAÇÃO DA CONTABILIDADE ANALÍTICA DEFINIDOS NO POCAL E FORMA DE OBTENÇÃO DA INFORMAÇÃO NECESSÁRIA AOS MESMOS NO MUNICÍPIO DE VAGOS

O POCAL, no seu ponto 2.8.3.6, estabelece uma série de documentos para a elaboração da CA, cujo conteúdo mínimo obrigatório consta do respetivo diploma.

Esses documentos consubstanciam-se nos seguintes mapas:

- a) **Materiais (CC-1):** da qual constam os materiais consumidos em cada projeto/obra, função/bem ou serviço;
- b) **Cálculo de custo/hora de mão-de-obra (CC-2):** onde constam os dados relativos à identificação da Função/Bem ou Serviço, nome do funcionário, a respetiva categoria e o vínculo, a remuneração mensal e anual ilíquida, os encargos suportados pela entidade patronal, bem como o subsídio de refeição anual.
- c) **Mão-de-obra (CC-3):** onde consta a identificação da Função/Bem ou Serviço, nome do funcionário, as horas diárias de trabalho e o acumulado do mês, o custo/hora que advém do Mapa CC-2, o custo total mensal que resulta do produto do custo/hora pelo acumulado do mês;
- d) **Cálculo do custo/hora de máquinas e viaturas (CC-4):** no qual se deve identificar a máquina/viatura, a amortização correspondente por hora, o cálculo da despesa por hora com combustível, entre outros.
- e) **Máquinas e viaturas (CC-5):** por cada máquina/viatura utilizada é elaborada esta listagem, onde se enumeram as horas de trabalho diárias e acumuladas afetas a cada projeto/obra.
- f) **Apuramento de custos indiretos (CC-6);**
- g) **Apuramento de custos de bem ou serviço (CC-7);**

h) Apuramento de custos diretos da função (CC-8);

i) Apuramento de custos por função (CC-9).

No ponto 12.3 do POCAL consta a informação que cada um destes mapas deve conter e a forma de cálculo dos custos que o incorporam. Apresenta-se no **Anexo I** um modelo para cada um destes mapas que deve ser ajustados atendendo às necessidades do município.

a) Materiais (CC-1)

Para apurar o custo dos materiais, o POCAL obriga à utilização do mapa CC-1 – Materiais.

O cálculo do custo dos materiais consumidos por função, por bem ou serviço, baseia-se numa requisição interna.

Aquele mapa será, assim, utilizado para registar os consumos de materiais, que devem ser valorizados pelo custo à saída do armazém, calculado na ficha de existências (I-11) prevista no ponto 12 do POCAL. Desta forma, a inventariação é efetuada com base em suportes documentais (fichas), individualizados por item ou bem. É uma ficha que deve ser elaborada mensalmente, se for este o período de cálculo de custos aprovado pelo município.

Normalmente, as saídas são valorizadas ao custo médio e é este o método de custeio atualmente utilizado pela aplicação de Aprovisionamento do Município de Vagos. Este custo deve ser atualizado por cada nova compra ou consumo e os valores registados deverão ser reais.

Como tal, os valores inscritos no mapa CC-1 devem coincidir com os inscritos na conta 61 – CMVMC (Custo das Mercadorias Vendidas e Matérias Consumidas), da contabilidade Patrimonial.

Quanto à informação que a ficha de existências (I-11) deverá incluir, esta poderá ser corretamente obtida a partir da aplicação de aprovisionamento do sistema informático, após ter sido devidamente adaptada às necessidades do Município de Vagos.

Para poder efetuar o apuramento dos custos com os consumos de materiais é necessário utilizar corretamente a aplicação de aprovisionamento da

MEDIDATA⁴, para que o “feedback” dado por esta aplicação corresponda à realidade. Para o correto funcionamento da aplicação não basta que se configure um plano de contas da CA por forma a que sejam imputados os custos ao centro de responsabilidade/função/serviço adequados. É também necessário elaborar manuais de apoio à aplicação de aprovisionamento, para que todos possam utilizá-la corretamente e a informação produzida pela aplicação seja fiável.

b) Cálculo de custo/hora de mão-de-obra (CC-2)

O Mapa CC-2 permite apurar o custo/hora da mão-de-obra, que será necessário para apurar o custo da mão-de-obra aplicada constante do efetuado Mapa CC-3.

O facto de este mapa incluir o nome do trabalhador é bastante problemático, pois tornar-se-á muito dispendioso efetuar este cálculo trabalhador a trabalhador.

Do nosso ponto de vista, é vantajoso calcular os custos da Hh (hora/homem) agregados por escalões ou tipo de funções, no que diz respeito aos funcionários em que é facilmente identificável a sua função, obtendo-se desta forma um custo médio. Quanto aos funcionários cuja função varia de acordo com as necessidades operacionais do município, será necessário elaborar o mapa CC-3 individual, tal como o POCAL prevê.

Para o cálculo da taxa horária, as autarquias devem utilizar a seguinte fórmula:

- **Custo Hh = Total de Custos Anuais / Trabalho Anual em Horas**

Onde:

- Total de Custos Anuais = Remuneração Anual Líquida + Subsídio de Refeição Anual + Encargos Anuais (Segurança Social, Seguros de Pessoal, entre outros);
- Trabalho anual em Horas = 52 * (n – y)

⁴ Ferramenta informática utilizada pelo Município de Vagos

- Sendo 52, o número de semanas de trabalho ao ano; n, o número de horas de trabalho semanais; y, o número de horas de trabalho perdidas por semana.

De acordo com o definido no POCAL, o número de horas de trabalho perdidas por semana calcula-se tendo em conta os feriados, dias de férias e a percentagem média de faltas por atestado médico.

Não se podem, no entanto, considerar só essas faltas, pois há outro tipo de ausências que também podem ocorrer durante o ano, por exemplo, por casamento, por nascimento, por falecimento de familiar. O número de horas de trabalho deve ser calculado no início do ano, recorrendo a dados teóricos ou pré-estabelecidos.

Em termos informáticos deve existir uma ligação estreita entre uma aplicação de gestão de recursos humanos (onde constem todos os dados relativos aos funcionários) e uma aplicação de contabilidade (patrimonial e de custos, se individualizadas), que utilizará tais dados para o cálculo do custo da mão-de-obra para a elaboração do mapa CC-3.

Tanto quanto possível, a aplicação informática deve ligar o processamento de ordenados e salários a uma repartição primária dos custos com o pessoal.

Convém realçar que devem ser comunicado atempadamente ao setor de contabilidade as entradas ou saídas de trabalhadores ou as alterações de outros dados relevantes.

c) Mão-de-obra (CC-3)

Neste mapa são registados os custos da mão-de-obra aplicada a uma determinada função, bem ou serviço.

Para isso temos de conhecer o número mensal de horas de trabalho (número de dias do mês x número de horas diárias de trabalho) que cada funcionário dedicou a cada função, bem ou serviço, valorizando-as ao custo horário calculado no Mapa CC-2. Desta forma, o número de horas que se considera neste mapa deve ser real, sendo o custo hora previsional.

Se considerarmos que os custos com o pessoal direto são imputados através de um custo hora teórico, não vai existir correspondência entre a conta 64 (da Contabilidade Patrimonial) e os custos com pessoal imputado às funções, bens ou serviços, na contabilidade de custos.

Isto significa que o município vai trabalhar com dados reais e com dados teóricos, surgindo desvios, que terão de ser tratados e analisados.

d) Cálculo do custo/hora das máquinas e viaturas (CC-4)

Para calcular o custo hora das máquinas e viaturas utilizadas diretamente numa dada função, bem ou serviço, deve ser preenchido o Mapa CC-4, que irá conter uma lista com todas as máquinas e viaturas existentes no município.

Para efetuar este cálculo considera-se que as máquinas e viaturas são utilizadas durante o mesmo número de por ano.

No entanto, não há indicação de como calcular esse número anual, porque as máquinas/viaturas podem trabalhar com outro operador, mesmo que o seu operador habitual esteja de férias ou ausente por doença. Mas iremos considerar que as máquinas e viaturas são utilizadas durante o mesmo número de horas.

De forma similar ao cálculo dos custos da mão-de-obra, também neste caso é necessário calcular o custo/hora de cada máquina ou viatura, o que pode ser simplificado efetuando o cálculo apenas para os diferentes tipos de máquinas/viaturas. Desta forma, devem ser calculadas taxas relativas a máquinas/viaturas homogéneas em termos de custo/função/rendimento. O custo hora das máquinas e viaturas é calculado através da seguinte fórmula:

Custo Hora Máquinas e Viaturas = (Amortizações + Custo com o consumo de Pneus + Custo com o consumo de Combustível + Custo com a Manutenção + Custo com o Seguro + Custo com o Operador) / Número de Horas Ano.

Uma importante questão é a de evitar confundir custos de subactividade do equipamento com custos de utilização. Com efeito, se o numerador da fração corresponder ao que resulta da soma acima indicada e o denominador exprimir o número de horas realmente trabalhadas, a taxa (custo hora) pode ser excessiva.

Uma solução possível é a de imputar o custo total do numerador em função do grau de aproveitamento do equipamento, identificando-se os custos de subactividade (não incorporáveis).

De acordo com Carvalho, Fernandes e Teixeira (2002)⁵, a obtenção da informação necessária implica a consideração das seguintes regras:

- Amortizações – calculadas de acordo com a vida útil correspondente à taxa praticada;
- Pneus – para o seu cálculo considera-se uma vida útil de 2 anos;
- Combustíveis – considera-se o consumo médio referido nas especificações técnicas do equipamento, que poderá ser alterado desde que devidamente justificado;
- Manutenções – consideram-se aqui as reparações e revisões do equipamento. Para efetuar este cálculo, aplica-se um coeficiente, devidamente justificado, indexado ao custo do combustível/hora;
- Seguro – considera-se o prémio anual do seguro do equipamento, se aplicável;
- Custo do operador – considera-se o custo/hora apurado no Mapa CC-2.

Todos estes custos são relativos à utilização de uma hora, pelo que é necessário trabalhar com valores previsionais (custos teóricos ou preestabelecidos).

Tal como no cálculo dos custos da mão-de-obra, também este mapa deve ser atualizado sempre que se verifiquem entradas ou saídas de máquinas e viaturas, alterações do custo/hora do trabalhador ou de qualquer outro elemento interveniente no apuramento em apreço.

Convém realçar que o Mapa CC-2 serve apenas para calcular o custo/hora da mão-de-obra. Se o funcionário apenas trabalhou nas máquinas, considera-se o seu custo no Mapa CC-4; não sendo operador de máquinas, mas tendo realizado tarefas para obtenção de um dado bem ou serviço, o seu custo é considerado no

⁵ CARVALHO, João Baptista Costa; FERNANDES, Maria José; TEIXEIRA, Ana – POCAL Comentado

Mapa CC-3. Desta forma, no Mapa CC-7 (custo do bem ou serviço) não há duplicação de custos.

Em termos informáticos deve existir uma interligação efetiva entre uma aplicação de recursos humanos, uma aplicação de gestão de máquinas e viaturas, que se articule com uma aplicação de inventário e cadastro do património do município e uma aplicação de contabilidade, que utilizará tais elementos para o cálculo do custo das máquinas e viaturas (Mapa CC-5).

Tendo em conta que atualmente no Município de Vagos não existe uma aplicação de gestão de máquinas e viaturas, o controlo destes custos terá de ser efetuado, numa fase inicial, manualmente.

e) Máquinas e Viaturas (CC-5)

As máquinas e viaturas representam um conjunto de bens móveis utilizados na prossecução das competências delegadas aos diferentes serviços municipais.

O Mapa CC-5 permite registar os custos da utilização deste tipo de equipamentos, aplicados diretamente a uma função, bem ou serviço.

Tal como no caso dos funcionários, também aqui, para cada máquina ou viatura, haverá no final de cada mês que distribuir o respetivo tempo de trabalho mensal (número de dias do mês vezes o número de horas diárias de trabalho) pelas funções e pelos bens ou serviços a que estiveram afetas, fazendo-se depois a valorização das prestações a cada função/bem/serviço com base no custo/hora calculado no Mapa CC-4.

Como os custos das máquinas e viaturas resultam da multiplicação das horas reais utilizadas por um custo hora teórico, não haverá igualdade entre as contas da Contabilidade Patrimonial que abrangem esses custos (conta 62, 66) e os custos com máquinas e viaturas imputados às funções, bens ou serviços. Logo, também aqui deverá ser efetuada uma análise das diferenças apuradas.

f) Outros Custos Diretos (CC-10)

Há custos que, apesar de não serem materiais, mão-de-obra ou de atividade de máquinas e viaturas são exclusivos de um mesmo objeto de custo. Existem outros custos diretos das funções, bens e serviços suportados pelo Município de Vagos, que como tal devem ser tratados.

Apesar de não existir um mapa para registo de outros custos diretos, que não sejam materiais, mão-de-obra ou da atividade de máquinas e viaturas, propomos que o Município de Vagos tenha o cuidado de criar esse tipo de mapa devidamente adaptado às características do município, dada a importância que estes custos têm no apuramento do custo final das funções e dos bens e serviços.

Na nossa opinião, uma das formas de tornar a informação emanada pela CA mais fiável é, com efeito, tornar os custos o quanto o mais diretos possível.

g) Apuramento dos custos indiretos (CC-6)

Por exclusão de partes, farão parte deste mapa todos os custos que não sejam diretos das funções, bens e serviços (materiais, mão-de-obra, máquinas e viaturas e outros custos diretos). Serão, de forma coerente, considerados todos os custos incorporáveis indiretos.

Esses valores deverão ser discriminados por código e designação, considerando-se, para este efeito, os códigos das contas da classe 6 - classificação por naturezas da Contabilidade Patrimonial.

O mapa CC-6 pode ser elaborado mensalmente ou anualmente e os valores utilizados serão reais.

De acordo com o POCAL, no mapa CC-6 regista-se o total de custos indiretos acumulados até ao mês anterior ou realizados no mês e os custos acumulados para o mês seguinte, os quais resultam da soma do acumulado até ao mês anterior com o realizado no mês.

h) Apuramento de custos do bem ou serviço (CC-7)

Através deste mapa é possível apurar o custo total de cada bem ou serviço, utilizando para o efeito valores mensais e acumulados. Para isso é necessário somar aos custos diretos dos bens ou serviços que são apurados no mapa CC-1 (consumo de materiais), no CC-3 (custo da mão-de-obra), no CC-5 (custo das máquinas e viaturas) e no dos outros custos diretos, os custos indiretos atribuídos.

Contudo, se em relação aos custos diretos não existem grandes problemas, na medida em que trata-se apenas de transferir os respetivos custos dos mapas previamente elaborados, o mesmo não pode ser dito em relação aos custos indiretos.

Surge a necessidade de efetuar uma série de cálculos auxiliares para facilitar a inclusão dos custos indiretos no custo das funções, bens ou serviços. Com efeito, tratando-se de custos indiretos, é preciso calcular um coeficiente de imputação que permita efetuar o respetivo tratamento.

Tal como referido anteriormente, o POCAL dá indicação que o sistema de apuramento de custos que deve ser utilizado é o total e que os custos indiretos são imputados em função dos diretos. Desta forma, a imputação dos custos indiretos efetua-se após o apuramento dos custos diretos por funções, através de coeficientes (ponto 2.8.3.3 do POCAL). Assim, antes de repartir os custos indiretos há a necessidade de elaborar o Mapa CC-8 – para determinar os custos diretos das funções.

O coeficiente de imputação (CI) dos custos indiretos de cada função corresponde, conforme o POCAL, à percentagem do total dos respetivos custos diretos no total geral dos custos diretos apurados em todas as funções.

- **CI dos custos indiretos de cada função = Custos diretos da função / Total de custos diretos apurados em todas as funções**

Da leitura do ponto 2.8.3.4 do POCAL resulta que os custos indiretos de cada função são imputados através da aplicação do respetivo coeficiente de imputação ao montante total dos custos indiretos apurados, fornecido pelo Mapa CC-6.

- **Custos indiretos de cada função = CI x Total dos custos indiretos apurados**

Através destes cálculos é possível imputar os custos indiretos a cada função, sendo que, com esta informação, já é possível preencher o Mapa CC-9. Conhecido o custo indireto de cada função, torna-se necessário apurar o custo indireto de cada bem e serviço, para concluir o preenchimento do Mapa CC-7.

De acordo com o definido no POCAL, o coeficiente de imputação (CI) dos custos indiretos de cada bem ou serviço correspondente à percentagem do total dos respetivos custos diretos no total dos custos diretos da função em que se enquadram.

- **CI dos custos indiretos de cada bem ou serviço = Custos diretos do bem ou serviço / Custos diretos da função em que se enquadram**

Logo, os custos indiretos de um bem ou serviço resultam da multiplicação do coeficiente de imputação, previamente apurado, pelos custos indiretos da função em que o bem ou serviço se enquadra.

- **Custos indiretos do bem/serviço = CI x Custos indiretos da respetiva função**

Com estes dados é possível preencher o Mapa CC-7 (apuramento dos custos dos bens/serviços), na sua totalidade.

i) Apuramento de custos diretos da função (CC-8)

Neste mapa são apurados os custos diretos das diversas funções, discriminados por materiais, mão-de-obra, máquinas e viaturas e outros custos diretos, informação que depois será necessária para preencher o Mapa CC-9. O apuramento destes custos é efetuado numa base mensal, considerando o montante do acumulado até ao mês anterior, do realizado no mês e do acumulado para o mês seguinte que resulta da soma do acumulado até ao mês anterior com o realizado no mês.

j) Apuramento de custos por função (CC-9)

Este mapa serve para apurar os custos totais das diversas funções, sendo para tal necessário utilizar o classificador funcional proposto pelo POCAL.

Trata-se de um mapa final que terá toda a informação relativa aos custos. À informação sobre os custos diretos das funções, transferida do mapa CC-8, é acrescida a informação sobre custos indiretos, proveniente do mapa CC-6. Os custos indiretos das funções são calculados através de cálculos auxiliares, já anteriormente apresentados, utilizando os coeficientes de imputação propostos pelo POCAL. Também neste mapa temos de considerar os custos diretos e indiretos do mês e os acumulados até ao mês anterior.

Os mapas principais são os mapas CC-9 – custo total das funções, CC-8 – custos diretos das funções e CC-7 – custo dos bens e serviços.

Podemos, assim, considerar que os outros mapas são complementares, isto é, fornecem a informação necessária ao preenchimento dos mapas principais. Nos mapas principais ou finais está implícito que a imputação dos custos deve ser mensal. Analisando o tipo de documentos propostos pelo plano e de acordo com Carvalho, Fernandes e Teixeira (2002), verificamos o seguinte:

1) Os custos numa primeira fase devem ser classificados em:

a) Custos diretos

- Materiais (obtendo-se o Mapa CC-1, que recebe informação da ficha de existências I-11);
- Mão-de-obra (obtendo-se o Mapa CC-3, que recebe informação do Mapa CC-2);
- Máquinas e viaturas (obtendo-se o Mapa CC-5, que recebe informação do Mapa CC-4);
- Outros (não existe mapa) - referentes a outros custos que não se enquadrem nos mapas CC-1 a CC-5 e devem ser considerados como custos diretos.

b) Custos indiretos (Mapa CC-6)

2) Numa segunda fase, os custos diretos devem ser repartidos pelas diferentes funções, obtendo-se o Mapa CC-8.

3) Numa terceira fase, devem ser efetuados cálculos auxiliares para determinar os custos indiretos que devem ser repartidos pelas diferentes funções. Adicionando a estes custos indiretos os custos diretos transferidos do mapa CC-8, é possível preencher o mapa CC-9.

4) Numa quarta fase, os custos de cada função (diretos e indiretos) devem ser repartidos pelos diferentes bens produzidos ou serviços prestados, preenchendo-se o Mapa CC-7 para cada bem/serviço.

Na figura n.º 7 apresenta-se a relação que existe entre os vários mapas de apuramento de custos no POCAL e de que forma, a partir de dada sequência, se obtêm os custos dos bens/ serviços.

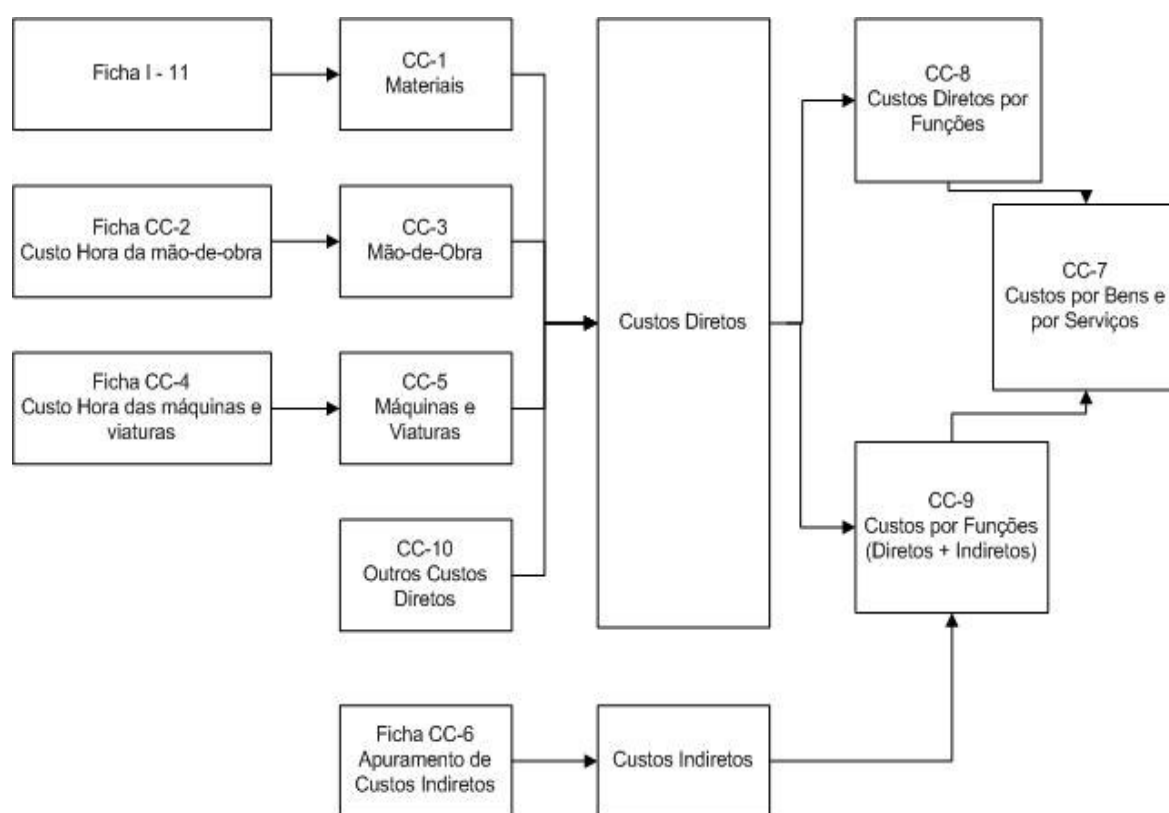


Figura n.º 7: Relação dos mapas de apuramento de custos previstos no POCAL

Fonte: Elaboração própria, baseado no POCAL Comentado

2.2.8 – AS INSUFICIÊNCIAS DO POCAL NO ÂMBITO DA CONTABILIDADE ANALÍTICA

No âmbito da implementação da contabilidade analítica o POCAL revela algumas insuficiências que foram afloradas anteriormente. Destacam-se agora as seguintes:

- Não está prevista a reclassificação de custos por classificação orgânica;
- Não está prevista a análise de proveitos e resultados dos bens e serviços prestados pelas autarquias;
- A distinção prevista entre custos diretos e indiretos prevista no POCAL é pouco detalhada; existem vários tipos de custos, que podem ser classificados de variadas maneiras, e a classificação dos custos em diretos ou indiretos depende, tão só, do objeto de custo que se defina;
- O POCAL prevê apenas uma base única para a imputação dos custos indiretos, que é função dos custos diretos. A base única prevista no POCAL é demasiado grosseira, podendo, quando muito, resolver de forma expedita o problema da fixação das taxas e serem cobradas;
- O POCAL não prevê expressamente o sistema de custeio para o apuramento do custo de cada função, bem e serviço prestado; parece admitir no entanto, a utilização do sistema de custeio total.

Segundo Almeida (2000)⁶ o método proposto pelo POCAL revela-se insuficiente para um sistema de contabilidade de custos, uma vez que não permite:

- Identificar o tipo de sistema contabilístico;
- Apresentar um plano de contas e regras de movimentação
- Identificar e tipificar custos ou as suas formas de classificação e distribuição.

Concordando plenamente com o referido pelo autor, cumpre-nos salientar que as maiores lacunas apontadas à CA prevista no POCAL estão relacionadas com a escassez de informação relativa ao desenvolvimento de um plano de classe 9, com o facto de não ter criado mapas para registo de outros custos que não com materiais, mão-de-obra e atividade de máquinas e viaturas e com o facto de não prever a reclassificação de custos por unidades orgânicas.

⁶ ALMEIDA, Rui José – Contabilidade de Custos para Autarquias Locais.

CAPÍTULO III – METODOLOGIA E ESCALONAMENTO DO PROJETO DE IMPLEMENTAÇÃO

A implementação da contabilidade analítica (CA) no Município de Vagos constitui um desafio e simultaneamente uma oportunidade de mudança, ao permitir a obtenção de informação para a gestão, cumprindo o estipulado no POCAL, mas indo muito para além da mera observância da legislação.

A implementação de um sistema de contabilidade de custos/analítica para o Município de Vagos passa por várias fases, que vão desde o estudo e levantamento da informação necessária acerca das atividades e funções do município, até à proposta de implementação da CA e respetivo plano de contas.

A proposta apresentada consiste essencialmente na apresentação de um modelo de implementação da contabilidade de analítica numa autarquia, neste caso específico no Município de Vagos, o que supõe muito mais do que apresentar, simplesmente, um plano de contas.

3.1 FASE I – COMUNICAÇÃO AO EXECUTIVO, CHEFIAS E FUNCIONÁRIOS QUE DEVERÃO FICAR DEVIDAMENTE ELUCIDADOS DA ABRANGÊNCIA DO PROJETO

O sucesso da implementação da CA numa autarquia, neste caso no Município de Vagos, depende essencialmente da determinação da gestão na implementação e da receptividade das chefias e funcionários que devem prestar o apoio necessário.

A implementação da CA é um processo dinâmico que interage com todos os sectores da organização e que obriga à existência de uma estrutura organizacional e à observância de regras bem definidas. E é por este motivo que a gestão é determinante no processo de implementação, pois há a necessidade de reestruturar e reorganizar os serviços e os procedimentos, para que se tornem mais eficazes e permitam a obtenção da informação necessária.

Numa fase inicial, é preciso analisar o município em apreço e conhecer a sua estrutura e funcionamento. Contudo, antes de qualquer levantamento de informação há a necessidade de discutir com a gestão/executivo camarário o impacto que a implementação da CA terá no município.

Tendo em conta tudo o que já foi referido anteriormente, acerca da complexidade e abrangência do processo de apuramento de custos numa autarquia, há também a necessidade de sensibilizar a gestão das alterações e consequências que a implementação acarretará.

Atendendo à tendência habitual para a resistência à mudança por parte de funcionários e chefias, compete à gestão município assumir uma postura proactiva na implementação da CA.

O apoio e o acompanhamento do processo e implementação da CA por parte da gestão/executivo camarário não deve ser apenas evidenciada no início do processo de implementação, mas também durante o desenvolvimento e monitorização do processo.

Após definição, com a gestão, dos objetivos a alcançar, é necessário informar os respetivos responsáveis pelos centros que devem prestar todo o apoio necessário, por forma a facilitarem a obtenção de informação e a rápida e eficaz implementação de procedimentos de controlo interno que se verifiquem necessários.

3.2 FASE II – LEVANTAMENTO DE INFORMAÇÃO NECESSÁRIA À IMPLEMENTAÇÃO DA CONTABILIDADE ANALÍTICA

Tal como já foi referido anteriormente, a imputação de custos por funções, bens ou serviços implica que exista, inicialmente, uma discriminação da aplicação dos recursos do município, nomeadamente no que diz respeito à afetação de funcionários, materiais e máquinas, entre outros recursos.

Inicialmente é necessário efetuar o levantamento da informação acerca da estrutura e funcionamento da organização, neste caso do Município de Vagos.

Assim sendo, deve-se efetuar a recolha de informação acerca dos seguintes aspetos:

✓ **Estrutura organizacional do Município;**

Consiste em efetuar o levantamento detalhado da estrutura orgânica do município com base no organigrama e efetuar a correspondência dessa mesma estrutura com o mapa de pessoal aprovado para o ano em vigor, para que se possa proceder à melhor conceituação dos centros de responsabilidade da autarquia.

✓ **Procedimentos de controlo interno e regulamentos de normas internas em vigor;**

Consiste essencialmente em proceder ao levantamento das normas de funcionamento do município, nomeadamente aos procedimentos de controlo interno que estão em vigor na autarquia assim como todos os outros regulamentos que sejam referentes a normas de funcionamento do município.

Atenda-se a que a implementação da CA numa organização implica a mudança ou introdução de determinados procedimentos e regras internas da organização.

Este levantamento é de extrema importância, pois antes de se implementar ou recomendar alterações aos procedimentos, é necessário analisar os procedimentos existentes e propor melhorias, para que se minimizem as alterações ao funcionamento normal da organização e não se potencie a resistência à mudança, nos funcionários e chefias, que passam a ser abrangidos pelas alterações mencionadas.

✓ **Atividades desenvolvidas pela autarquia;**

Consiste na análise das principais atividades desenvolvidas pelo município que vêm previstas no Plano Plurianual de Investimentos (PPI) e no Plano de Atividades Municipais (PAM), bem como aquelas que o município desenvolve por administração direta.

Esta análise requer um conhecimento aprofundado da autarquia, pois os serviços operacionais do Município de Vagos desenvolvem uma série de atividades de utilidade pública, nomeadamente a recolha de resíduos sólidos, a higiene e limpeza urbana, a manutenção de espaços verdes, entre outras, que consomem recursos e que afetam diretamente o custo das funções.

Todas essas atividades, que vêm previstas no PPI e no PAM, bem como as outras que são desenvolvidas com os recursos do município, devem ser listadas e analisadas, pois em nossa opinião devem ser tratadas como centros de custos, estão afetadas a um centro de responsabilidade e os respetivos custos devem ser imputados à função que lhe corresponda.

✓ **Informação financeira dos custos suportados para cálculo dos custos tóricos/custos orçamentados.**

Consiste no levantamento da informação referente aos custos suportados com o pessoal, máquinas e viaturas para que se possa, numa fase inicial, imputar os custos de mão-de-obra direta e máquinas/viaturas às atividades, não invalidando que no final do exercício económico em curso se apurem os custos reais e se analisem os respetivos desvios. Este levantamento de custos serve para calcular os custos unitários que serão imputados através de uma base de imputação a definir, que poderá ser horas/homem e horas/máquina aplicadas.

Realce-se que este apuramento de custos é bastante trabalhoso, pois há a necessidade, caso não exista informação detalhada, de efetuar o levantamento de todos os custos suportados com os funcionários do município, nomeadamente remunerações, subsídio de férias e natal, seguros, sistemas de proteção na saúde, bem como todos os encargos que o município suporta com os funcionários, assim como proceder ao levantamento dos custos suportados com as máquinas e viaturas do município, em especial amortizações anuais ou rendas suportadas com contratos de aluguer de viaturas, gastos com combustível, manutenção, etc.

Toda a recolha de informação acerca da estrutura e funcionamento do município deve ser precedida da “vontade” ou mesmo determinação do executivo camarário no sucesso de implementação da CA.

Após a fase inicial de recolha de informação, há também a necessidade de verificar outros aspetos, nomeadamente a atribuição de funcionários às respetivas secções bem como o cadastro de máquinas e viaturas do município.

A estrutura orgânica do Município de Vagos integra as várias secções que interagem entre si para a prossecução dos objetivos da autarquia. Todos os funcionários da autarquia estão afetos a uma secção que por sua vez está afeta a uma unidade orgânica.

Tendo em conta que no município de Vagos não se efetua, em regra, a rotatividade nem a atribuição de tarefas dos funcionários dentro da mesma categoria em outras secções, apenas em casos excecionais há a necessidade de efetuar a identificação da atividade dos mesmos funcionários por várias secções, como é o caso da DSO.

A DSO é, com efeito, composta por seis secções que, com alguma frequência fornecem trabalhadores entre si, havendo, por isso, que criar um mecanismo de controlo das prestações que cada secção cede às demais. Atendendo a que são os funcionários das secções da divisão de serviços operacionais que mais MOD vão prestar às atividades desenvolvida pelo município, é necessário proceder à separação dos custos com o pessoal naquela divisão da seguinte forma:

- ✓ Mão-de-obra direta aplicada às atividades;
- ✓ Custos com o pessoal referente à secção do funcionário;
- ✓ Custos com o pessoal referente a mão-de-obra cedida a outras secções.

Uma outra questão prende-se com a análise do cadastro de máquinas e viaturas bem como os equipamentos do município que consumam recursos.

De acordo com as disposições legais previstas na lei, nomeadamente o DL n.º 477/80, de 15 de Outubro bem como a Portaria n.º 671/2000, de 17 de Abril (CIBE), o Município de Vagos tem o cadastro dos bens móveis devidamente registado.

Convém, contudo, verificar duas situações.

- Primeiro concluir “no terreno” se todas as máquinas viaturas e equipamentos que constam do inventário do município existem, estão em condições para ser utilizados e se contribuem positivamente para a consecução dos objetivos do município.

- Segundo, após a verificação física desses bens, há a necessidade de fazer corresponder, sempre que possível, as máquinas, viaturas e equipamentos às respetivas secções, pois os custos com esses ativos serão imputados a secções, funcionando como centros de custos.

3.3 - FASE III – LEVANTAMENTO DAS TECNOLOGIAS DA INFORMAÇÃO DISPONÍVEIS

Atualmente, nas autarquias com uma dimensão razoável, encontram-se implementadas algumas aplicações informáticas que são cruciais na obtenção de informação acerca dos custos.

Apesar da utilidade de todas essas aplicações informáticas, quando existentes, há a necessidade de estarem devidamente configuradas por forma a proporcionarem a informação requerida para o apuramento dos custos.

No Município de Vagos encontram-se implementadas algumas aplicações da Medidata⁷ que são fundamentais na obtenção de informação acerca dos custos, nomeadamente no âmbito do POCAL, a aplicação de aprovisionamento (ARM) e a aplicação de Pessoal.

Apesar da aplicação de aprovisionamento não se encontrar a funcionar plenamente, poderá proporcionar um grande contributo no que diz respeito ao apuramento de custos com os materiais aplicados em cada obra, assim como a todos os consumos de economato de cada secção/divisão.

Convém realçar que a aplicação da Contabilidade, que assumirá um papel preponderante na implementação e funcionamento da CA, será a aplicação informática POCAL⁸, e que, para um adequado manuseamento desta aplicação será necessário contactar a Medidata para efeitos de configuração do plano de contas da analítica na aplicação, assim como requisitar apoio técnico, caso se venha a revelar necessário.

⁷ Medidata.net – Sistemas de Informação para Autarquias, S.A.

⁸ Aplicação **POCAL da MEDIDATA** - ferramenta de gestão financeira que integra uma contabilidade orçamental, patrimonial e analítica.

A aplicação de Recursos Humanos também será de extrema importância, pelo que deverá ser explorada para que disponibilize informação relativa ao apuramento de custos, nomeadamente os custos hora com o pessoal.

É provável que as referidas aplicações, numa fase inicial, não estejam a funcionar em pleno e que seja necessário efetuar alguns apuramentos, ou agregações da informação, em suporte papel.

3.4 FASE IV – IDENTIFICAÇÃO DOS RESPONSÁVEIS PELOS CENTROS RESPONSABILIDADE E DA INFORMAÇÃO QUE ESTES DEVEM PRESTAR

No seguimento das fases anteriores, em que há que garantir o compromisso de implementação da CA por parte do executivo camarário, bem como o levantamento da informação inerente à implementação, há a necessidade de propor uma estrutura de centros de responsabilidade que se adapte à estrutura orgânica do Município de Vagos bem como definir quais as pessoas responsáveis que “respondem” pelo centro de responsabilidade que lhe corresponde e que devem prestar apoio à implementação da CA no Município de Vagos. Atenda-se ao facto de que a um centro de responsabilidade podem corresponder um ou vários centros de custos.

Como já referimos anteriormente, há a necessidade de identificar quais os responsáveis pelos centros de custo que devem prestar informação acerca dos recursos consumidos.

Tendo como referência a figura n.º 5, em que se apresenta uma proposta de centros de responsabilidade e de centros de custo indexados às respetivas funções e após algum trabalho de conhecimento da estrutura do próprio município, podemos identificar os responsáveis dos centros de responsabilidade que devem prestar informação acerca dos custos e dos recursos consumidos. Os responsáveis por esses centros podem delegar a função de facultar informação a um colaborador que esteja afeto a esse centro de responsabilidade, desde que seja salvaguardada a integridade da informação.

Atenda-se também para a necessidade de solicitar aos responsáveis pelos centros de responsabilidade a definição dos respetivos centros de custos, dentro dos seus centros.

Haverá que alertar os responsáveis para que sejam ponderados na definição de centros de custo, pois um número extenso de centros de custo pode tornar-se uma limitação e não uma vantagem no apuramento dos custos por bens, serviços ou funções, visto que uma subdivisão excessiva dos centros de custo, torna mais morosa a tarefa de imputação de custos.

3.5 FASE V – DEFINIÇÃO DOS OBJETIVOS PRIORITÁRIOS

Na definição dos resultados pretendidos com a implementação da contabilidade analítica numa autarquia, atenda-se a que há a necessidade de verificar o que é legalmente exigido pelo (POCAL), que, de acordo com o referido anteriormente, passa pela elaboração dos mapas de apuramento de custos, nomeadamente a Ficha I-11 Existências, CC-1 Materiais, CC-2 Custo hora, CC-3 Mão-de-obra, CC-4 Custo hora das máquinas e viaturas, CC-5 Máquinas e Viaturas, CC-6 Apuramento dos Custos Indiretos, CC-7 Custo por bens e serviços, CC-8 Custos diretos por funções, CC-9 Custos por função (diretos + diretos) e CC-10 Outros Custos Diretos.

Existe também necessidade de analisar quais são os resultados prioritários definidos pela gestão, neste caso o executivo camarário.

O que se pretende com a implementação da CA no Município de Vagos, para além da imputação de custos às funções do município, que é exigida legalmente, é promover um suporte de informação que permita ao órgão de gestão do Município tomar decisões de investimento fundamentadas, com uma base sólida ao nível da informação acerca dos custos em que a autarquia incorre.

Atendendo à complexidade de implementação da CA numa autarquia, bem como à morosidade inerente à introdução de novos procedimentos e regras de funcionamento, propõe-se, numa fase inicial, o apuramento dos custos diretos

imputados as obras por administração direta, às atividades desenvolvidas pelos serviços operacionais do Município e às secções.

Propomos também o apuramento dos custos por freguesia, tendo em conta que parte das atividades desenvolvidas pelos serviços operacionais são imputáveis diretamente às freguesias, para que o executivo camarário possa obter uma noção fiável dos recursos despendidos por cada freguesia, relativamente às atividades de satisfação das necessidades dos munícipes, e desta forma basear-se em suportes que lhe permitam efetuar comparações.

Numa fase posterior, propomos o apuramento e imputação dos custos indiretos às atividades desenvolvidas e às secções, e a repartição dos custos totais, diretos e indiretos às funções através de um esquema de relacionamento entre as funções com os centros de responsabilidade e de custo.

A nossa proposta de relacionamento entre funções, centros de responsabilidade, centros de custo e atividades para o Município de Vagos, é a que consta da figura n.º 5 que já foi anteriormente analisada.

3.6 FASE VI – REESTRUTURAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS EXISTENTES

Outra questão relevante para o apuramento dos custos é a implementação de um sistema interno de procedimentos, que permita o controlo dos recursos, com a finalidade de registar de que forma e onde foram consumidos os recursos.

A imputação de custos em cada um dos centros de custos e consequentemente de centros de responsabilidade, terá de ser regulada por procedimentos de controlo interno, devidamente adaptados, porque do nosso ponto de vista o atual Regulamento de Controlo Interno está desatualizado em face das necessidades do município.

Procedemos, por isso, ao levantamento das necessidades de controlo interno de cada um dos centros de responsabilidade supramencionados e

desenvolvemos uma proposta de medidas a implementar, por forma a melhorar os atuais procedimentos de controlo interno⁹ aprovados.

De acordo com o que foi referido anteriormente, o **Anexo II** ao presente projeto aponta as principais fraquezas assim como as melhorias propostas para um melhor funcionamento do controlo interno, o que se revela de extrema importância para o apuramento dos custos diretos e indiretos.

Na nossa opinião, um setor determinante, requerendo a implementação de procedimentos de controlo interno rigorosos, é a secção de Armazéns e Econmato, pois será fonte de informação indispensável no que diz respeito ao apuramento dos custos diretos, dado que será a partir do armazém que as matérias, mão-de-obra e parte dos custos indiretos serão diretamente imputados às obras/serviços efetuados ou prestados pelo município.

Realce-se que há a necessidade de fazer coincidir a estrutura atual dos vários serviços com a estrutura de centros de responsabilidade proposta no presente projeto, pois a proposta de melhorias aplica-se aos centros de responsabilidade pretendidos.

3.7 FASE VII – ELABORAÇÃO DO PLANO DE CONTAS DA CLASSE 9

No seguimento do que foi referido anteriormente sobre a escassez de informação quanto ao desenvolvimento de um plano de contas da classe 9, cada autarquia deverá desenvolver esse plano mediante as respetivas necessidades.

Vamos propor, neste projeto, um plano suficientemente amplo para que se possa dar cumprimento ao estabelecido no POCAL, nomeadamente quanto ao apuramento de custos por bens, por serviços prestados e por funções. O que se propõe não invalida, no entanto, melhorias numa fase posterior, para que o plano permita efetuar o apuramento de resultados.

Relativamente ao tipo de articulação contabilística a adotar, propomos o sistema duplo contabilístico, em que as duas contabilidades, financeira e analítica,

⁹ Regulamento de controlo interno do Município de Vagos publicado no Diário da República pelo Aviso n.º 6041/2002 de 8 de Julho

funcionam de forma separada, tendo como ligação contas refletidas da classe 9, que permitirão, além do mais¹⁰, a reflexão dos custos da classe 6 da contabilidade patrimonial em contas refletidas da classe 9, facultando desta forma a análise e repartição dos custos de forma independente.

A nossa proposta do plano de contas da CA, assenta na seguinte estrutura:

- 90 – Contas refletidas
- 91 – Custos não incorporáveis
- 92 – Existências
- 93 – Funções gerais
- 94 – Funções sociais
- 95 - Funções económicas
- 96 – Outras Funções
- 97 – Desvios de custos
- 98 – Custo dos bens e serviços
- 99 - Apuramento de resultados

Tendo em conta que propomos o sistema dualista o registo de um custo na contabilidade patrimonial é automaticamente refletido na contabilidade de custos, através das aplicações informáticas POCAL e ARM, já referidas anteriormente.

Para um adequado funcionamento das ferramentas informáticas, é necessário codificar e efetuar a “linkagem” entre as contas de ligação e imputação nessas aplicações.

Apresentamos, de forma sucinta, a nossa proposta de plano de contas da CA para o Município de Vagos. Apresentamos, também, no **Anexo III**, o referido plano de contas com maior detalhe.

¹⁰ Nos sistemas dualistas, as contas de ligação (“refletidas”) proporcionam a inclusão na Contabilidade Analítica de custos, de existências, de compras e de proveitos reconhecidos na contabilidade patrimonial.

PLANO DE CONTAS DO MUNICÍPIO DE VAGOS	
Código de Conta	Descrição de Conta
90	Contas refletidas
90.1	Reflexão de existências
90.3	Compras refletidas
90.6	Custos por naturezas refletidos
91	Controlo dos custos não incorporáveis
91.01	Custos não incorporáveis
92	Existências
92.01	Controlo de existências
93.	Funções gerais
93.01	Serviços gerais de Administração Pública
93.02	Serviços municipais
94	Funções gerais
94.01	Educação e cultura
94.02.	Ação social
94.03	Serviços coletivos
95	Funções económicas
95.01	Comércio e Indústria
96	Outras funções
96.01	Outras funções do município
97	Desvios de custos
97.01	Desvios da função geral
97.02	Desvios da função social
97.03	Desvios da função económica
97.09	Apuramento de desvios com fatores produção
98	Custos dos bens e serviços
98.01	Bens produzidos pelo município
98.02	Serviços prestados pelo município
99	Apuramento de resultados

Figura n.º 8: Resumo do plano de contas da classe 9 para o Município de Vagos
Fonte: Elaboração própria

Analisemos mais detalhadamente as classes do plano proposto.

✓ 90 – Contas refletidas

Esta classe será composta pelas seguintes subcontas:

90.1 – Reflexão de Existências

90.3 – Compras refletidas

90.6 – Custos por natureza refletidos

As subcontas da classe 90 têm como finalidade efetuar a ligação das contas da contabilidade patrimonial, das classes 3 e 6, na contabilidade de custos.

Para ilustração da reflexão de existências, apresentamos a figura seguinte, que respeita à introdução na classe 9 dos valores das existências iniciais provenientes da Contabilidade Patrimonial.

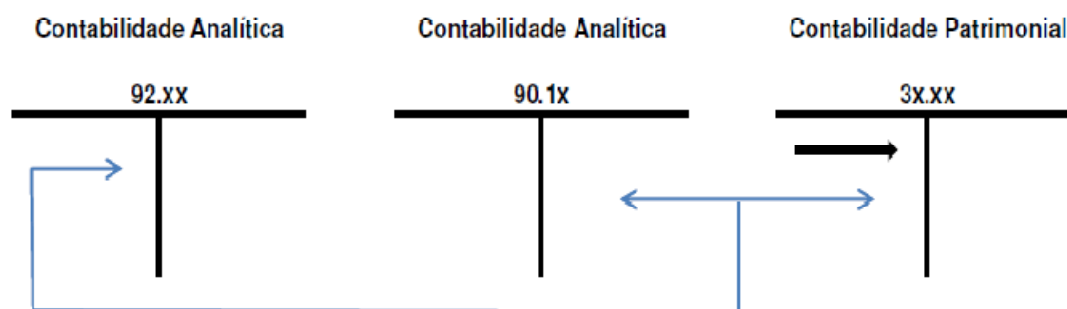


Figura n.º 9: Reflexão de existências

Fonte: Elaboração própria

As compras refletidas têm como finalidade registrar, na contabilidade de custos, as compras realizadas durante o exercício, pelo que se credita a conta 90.3x por débito da conta de existências da contabilidade de custos (92), de acordo com o que podemos observar na figura seguinte.

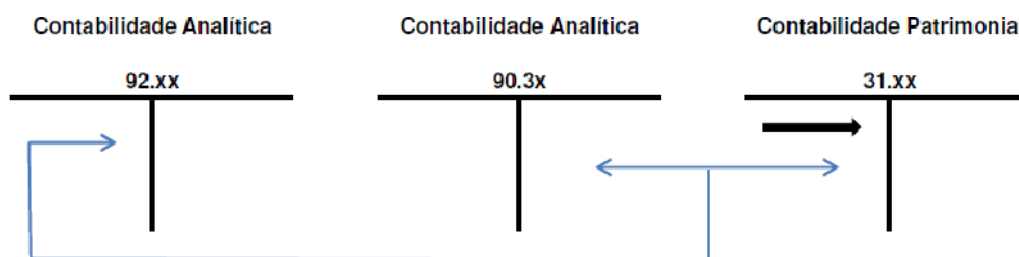


Figura n.º 10: Reflexão de compras
Fonte: Elaboração própria

Dentro do que é corrente nos sistemas dualistas, estamos a admitir que o inventário permanente das existências é assegurado por contas da classe 9, concretamente pelos movimentos das contas 92.

A conta de custos por naturezas refletidos regista, na contabilidade analítica, os custos debitados na classe 6 da contabilidade patrimonial, de forma automática e com o mesmo sinal, numa conta 90.6X (custos por natureza refletidos) por contrapartida do débito das contas da contabilidade de funções (93 a 96), contas de custo não incorporados (97) pelo valores reais, e conta de custos não incorporáveis (91), como podemos observar na figura seguinte.

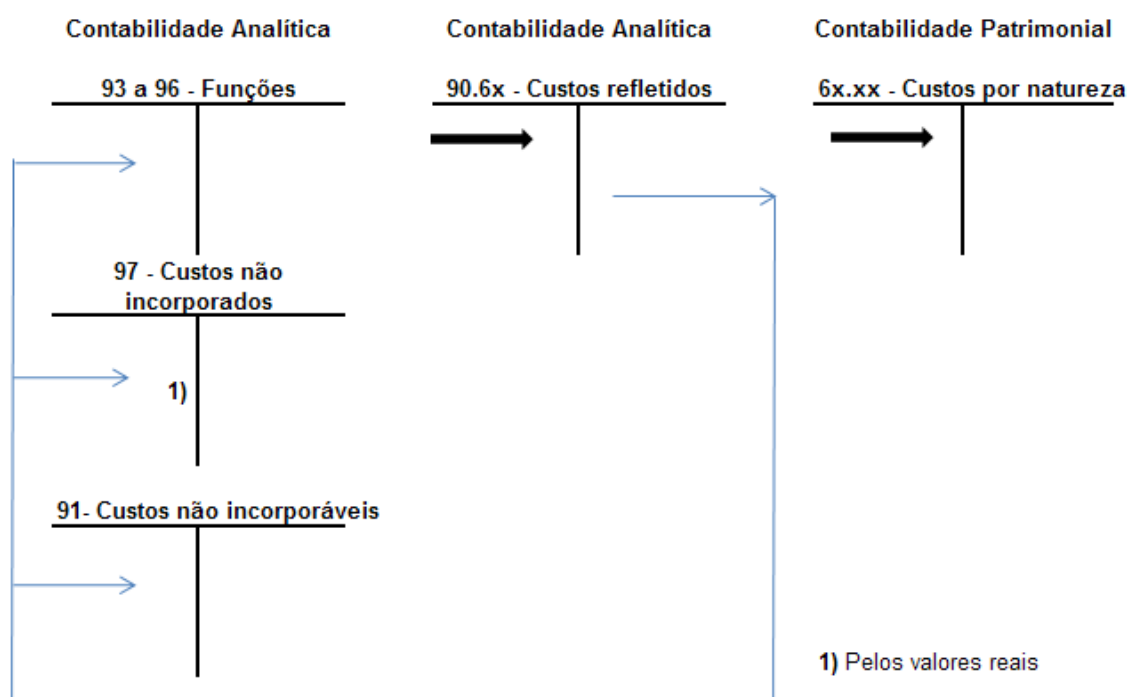


Figura n.º 11: Imputação dos custos por naturezas
Fonte: Elaboração própria

✓ **91 – Custos não Incorporáveis**

Esta conta servirá para apurar o montante dos custos não incorporáveis. Deverá ser debitada por contrapartida das contas refletidas dos custos por natureza (90.6x), pelos montantes não incorporáveis tais como os custos com provisões do exercício, os custos e perdas financeiras e os custos e perdas extraordinárias.

✓ **92 – Existências**

A conta de existência da contabilidade de custos tem por finalidade, como já se referiu, proporcionar o inventário permanente do município.

Acrescente-se que a conta 92.01.01.01.33 é debitada pelos valores dos bens “produzidos”, por crédito, das contas da classe 98 (custos dos bens e serviços), da contabilidade de custos.

✓ **93, 94, 95, 96 – Funções**

Estas classes de contas deverão ser desenvolvidas de acordo com a proposta de centros de responsabilidade apresentada na figura n.º 5.

No seguimento da abordagem apresentada na nossa proposta de apuramento de custos, nas funções gerais estão incluídos os custos com a estrutura de funcionamento do Município de Vagos. Não se invalida, contudo, a hipótese de repartir esses custos de estrutura pelas restantes funções.

O conjunto destas contas recebe, a débito, os custos considerados imputáveis aos bens e serviços prestados pelo município, que são registados na contabilidade patrimonial, além dos custos diretos das funções não imputáveis a bens e serviços, bem como os custos internos dos bens e serviços cedidos e transferidos das outras funções.

Atenda-se a que, na nossa proposta de centros de custo onde estão incluídas as secções, é proposta uma associação desses mesmos centros de custos às funções, e assim sendo, as contas 93 a 96 da contabilidade de custos deverão ter como subclasses os respetivos centros de custos e atividades que foram propostos.

✓ **97 – Custos não incorporados**

Esta classe de contas evidenciará os desvios apurados por naturezas, no final do exercício económico, pois os movimentos registados na classe de contas “90.6– Custos por natureza refletidos” serão refletidos a débito, nas contas de movimento da classe 97, bem como, os montantes não imputados aos bens e serviços mas que são custos das funções, nomeadamente os custos com subactividade, etc.

✓ **98 – Custo dos bens e serviços**

Esta classe de contas tem como finalidade, como o próprio nome indica, o apuramento dos custos dos bens produzidos e dos serviços prestados pelo município.

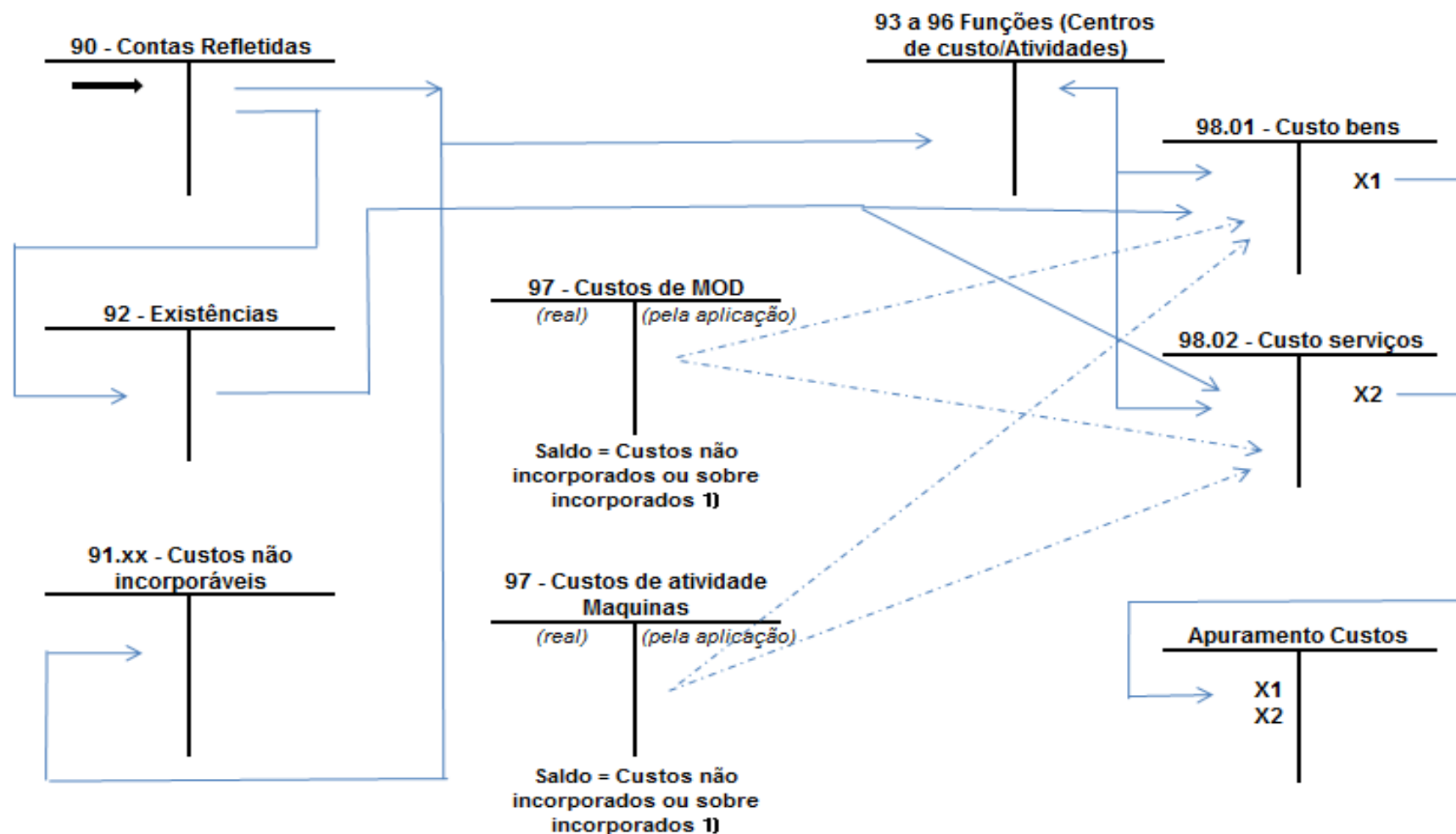
No seguimento do que foi anteriormente referido, as classes de contas das funções (93 a 96) abrangem os custos imputados aos centros de custo e atividades de cada função. Logo, haverá custos que estão imputados a funções que devem ser separados dos restantes, para que se possa dar cumprimento ao POCAL e obter, no final do exercício, o custo dos bens produzidos e dos serviços prestados pelo município.

Assim sendo, propomos que as contas referentes às funções (93 a 96) sejam creditadas por contrapartida das contas da classe 98, pela natureza do custo, bem como pelos montantes que foram despendidos para produzir um bem /obra ou para prestar um serviço específico do município.

✓ **99 - Apuramento de Resultados**

Numa fase inicial de implementação, não prevemos custos para apuramento de resultados.

A figura seguinte exemplifica a movimentação das contas da classe 9 do plano proposto para ao Município de Vagos.



1) = No final do período em análise se o saldo da conta de custos não incorporados for materialmente relevante, deverá ser corrigido o custo dos bens e serviços

Figura n.º 12: Esquema de movimentação das contas da classe 9

Fonte: Elaboração própria

3.8 FASE VIII – DEFINIÇÃO DO PERÍMETRO INICIAL DE IMPLEMENTAÇÃO E VISÃO GLOBAL DO PLANO DE IMPLEMENTAÇÃO DA CONTABILIDADE ANALÍTICA

Para implementação de um sistema de CA no Município de Vagos há que definir o perímetro inicial de atuação, na medida em que é necessário dividir o trabalho pelos diversos centros de responsabilidade.

O trabalho a realizar será, segundo se propõe, efetuado da seguinte forma:

1.º - Armazéns e Econmato: Levantamento da informação necessária e proposta de melhorias e procedimentos de Controlo interno a implementar neste sector;

2.º - Contabilidade /Recursos Humanos: Levantamento de toda a informação necessária para obter os custos históricos, por forma a calcular as taxas teóricas necessárias, nomeadamente o custo unitário de hora/homem e hora/máquina. Atenda-se a que para efetuar este cálculo há a necessidade de proceder ao levantamento de todos os funcionários ao serviço da autarquia bem como ao levantamento de máquinas em viaturas em estado de serem utilizadas.

3.º - Restantes Centros de Responsabilidade: Verificação da necessidade de implementação de procedimentos de controlo interno por forma a facilitar o apuramento dos custos inerentes a cada centro de responsabilidade.

Após este trabalho de levantamento e análise de dados junto da autarquia, haverá que setORIZAR o processo de implementação da CA.

Propomos que, numa fase inicial, se proceda à implementação de folhas de atividade, para que se possa controlar e demonstrar onde são aplicados os custos diretos, nomeadamente matérias-primas, mão-de-obra direta e máquinas e viaturas.

Essas folhas de atividade (FA) devem ser preenchidas pelos funcionários dos serviços que prestam atividade diretamente a centros de custo específicos e

visam imputar os custos aos respetivos centros de custos. Na sua maioria as FA serão preenchidas pelos funcionários dos serviços operacionais que são responsáveis pelos serviços de satisfação das necessidades básicas das necessidades dos munícipes, nomeadamente recolha de resíduos sólidos, manutenção de espaços verdes, manutenção de vias de comunicação etc.

Também serão preenchidas pelos funcionários afetos à administração geral que prestem serviços específicos suscetíveis de serem imputados diretamente a um centro de custo, serviço ou atividade.

Em nossa opinião as FA devem ser elaboradas diariamente e deve ser efetuado um controlo mensal das mesmas para que se possa, no final de cada mês, ter um controlo dos montantes de MP, MOD e Máquinas e viaturas aplicadas aos centros de custos e atividades. Nesta fase, para além de se efetuar o controlo de MP, MOD e máquinas/viaturas há também a necessidade de efetuar um levantamento atualizado de toda a informação contabilística inerente às existências de matérias-primas, máquinas e equipamentos, imobilizado existente e imobilizado em curso, amortizações, funcionários afetos á autarquia, taxas de desconto praticadas para cada funcionário atendendo à respetiva situação profissional, bens inventariados afetos a cada secção e edifício, etc.

Atenda-se a que o controlo de FA deve ser realizado numa fase inicial numa folha de Excel. Contudo, os dados do apuramento mensal devem ser lançados na aplicação informática de contabilidade, através de notas de lançamento, sendo necessário para o efeito que já se encontre pré-definido o plano de contas da analítica na respetiva aplicação, bem como as associações informáticas de dados necessárias com o plano da contabilidade patrimonial.

Numa fase posterior, será necessário esclarecer junto do executivo quais são os outros serviços que o município presta, para além daqueles de satisfação das necessidades básicas dos munícipes que já estão a ser alvo de controlo através de FA, que o executivo pretende controlar e subsequentemente taxar, para que se possa criar uma folha de atividade específica, por forma a que se controlem os gastos diretos incorridos pela autarquia com a prestação desses serviços. Nesta fase, serão alvo de análise os serviços administrativos do município, nomeadamente o serviço de emissão de alvarás e licenças, emissão

de certidões e pareceres, bem como os serviço de utilização de espaços desportivos e outros relacionados com a utilização da piscina municipal.

Numa fase final, propõe-se a agregação do trabalho já realizado na primeira fase, para que se possa efetuar um controlo adequado dos custos diretos e indiretos, obtendo-se desta forma uma noção abrangente da generalidade dos custos incorridos pelo município e da distribuição dos mesmo pelos centros de custos e atividades.

Nesta fase já será possível controlar os custos diretos incorridos e aplicados a cada centro de custo, serviço ou atividade, bem como os aplicados a cada secção, e desta forma apenas nos faltará efetuar o tratamento dos custos indiretos e a respetiva imputação. A análise dos custos por funções passa a ser possível (nesta fase) através do modelo proposto em que o trabalho desenvolvido pelas diversas secções é imputado a centros de custo, para posteriormente ser imputado às atividades desenvolvidas e finalmente às funções do município.

CONCLUSÃO

O sistema de informação facultado pela CA, tanto no sector privado, como na administração pública, proporciona a mensuração da eficiência na utilização dos recursos aplicados. Consequentemente, a implementação de um sistema de CA numa autarquia revela-se fundamental, não apenas como imposição decorrente do POCAL, mas também como ferramenta imprescindível que a informação da contabilidade de custos disponibiliza.

A CA mostra-se, então, uma poderosa ferramenta de gestão, ao permitir conhecer a relação entre custos e benefícios, calcular custos por atividades, funções, obras por administração direta e serviços prestados pela organização.

A metodologia do trabalho realizado consistiu, numa primeira fase, na revisão bibliográfica sobre a CA nas autarquias e, seguidamente, na elaboração de uma proposta de implementação faseada da CA no Município de Vagos.

O perfil explicativo, descritivo e exploratório que este trabalho assumiu não se resumiu ao simples relato de factos. Visou-se, além disso, sustentar uma previsão daquilo que pode ocorrer após o desenvolvimento da fase inicial de implementação, bem como propor melhorias ao funcionamento dos serviços.

Com efeito, atendendo à complexidade e morosidade da implementação de um sistema de CA numa organização, foi apresentada, neste trabalho, uma proposta de implementação faseada para o Município de Vagos.

O facto de ser funcionária do município em análise contribuiu de forma bastante positiva para o desenvolvimento deste projeto, bem como para iniciar a implementação da CA “no terreno”.

Uma das conclusões relevantes que podemos assinalar é que a vontade e determinação dos decisores políticos são decisivas no sucesso da implementação da CA numa autarquia, e deve ser manifestada durante todo o processo e não apenas no início. De facto, o apoio do executivo do Município de Vagos tem sido fundamental na implementação de melhorias dos procedimentos de controlo interno, bem como na obtenção de informação sobre custos do município.

Apesar de o município em análise ser de média dimensão, (recordemos que tem atualmente 238 funcionários), a dificuldade de implementação de novos procedimentos de controlo interno, bem como de implementação de mecanismos para o controlo de custos, revelou-se elevada.

Das principais dificuldades sentidas no início da implementação da CA, destacamos as seguintes:

- A falta de procedimentos de controlo interno e regras de funcionamento adequadas para o correto funcionamento dos serviços, por forma a que se possa salvaguardar os ativos e controlar os recursos consumidos;
- A resistência à mudança na implementação de novas regras e procedimentos;
- A falta de existência de um controlo fiável sobre as máquinas, viaturas e equipamentos e respetiva utilização;
- O facto de as ferramentas informáticas existentes não estarem devidamente configuradas nem preparadas para facultar informação acerca dos custos;
- O facto de não existir um controlo fiável sobre as existências em armazém, bem como a falta de controlo relativamente aos consumos dessas existências;
- O facto de as obras não serem devidamente planeadas, orçamentadas e autorizadas antes do respetivo início.

Uma das maiores dificuldades encontradas na elaboração da nossa proposta de implementação da CA foi o desenvolvimento de uma visão global integrada do funcionamento da CA numa organização pública, no caso no Município de Vagos.

Atualmente, após a elaboração da presente proposta e o início do trabalho no “terreno” foi possível ultrapassar, com o apoio dos responsáveis autárquicos, bem como com a ajuda do orientador da dissertação, a maioria dessas dificuldades, estando-se a obter os primeiros resultados do trabalho desenvolvido. Dos objetivos já alcançados, destacamos os seguintes:

- Visão global do plano de imputação dos custos às secções, atividades e funções;
- Controlo atualizado dos registos de máquinas, viaturas e equipamentos em estado de utilização;
- Controlo físico das existências em armazém e registo do inventário permanente, através da aplicação informática de ARM, bem como o controlo dos consumos de existências;
- Controlo dos custos diretos das atividades realizadas pelos serviços operacionais do município, através da implementação de folhas diárias de atividades realizadas;
- Realização de relatórios mensais dos custos diretos incorridos (matérias-primas, mão-de-obra diretas e atividade de máquinas e viaturas) imputados às atividades ou aos centros de custo.

No seguimento do trabalho já desenvolvido no sentido da implementação de um sistema de CA no Município de Vagos, tivemos a oportunidade de obter um enriquecimento profissional no domínio de conceitos, de conhecimentos, e de visões integradas de circuitos e de informação, com vista a diversos apuramentos de custos, o que, seguramente, irá ser consolidado nas fases subsequentes.

BIBLIOGRAFIA

ALMEIDA, Rui José – **Contabilidade de Custos para Autarquias Locais**. 1ª Edição. Porto: Vida Económica, Dezembro de 2000. ISBN 972-788-028-2.

CARVALHO, João Baptista Costa; ALVES, Jorge M. Afonso – **Cadastro e Inventário dos Bens do Estado – CIBE Comentado**. 1ª Edição. Lisboa: Publisher Team, Julho de 2006. ISBN 978-989-601-031-7.

CARVALHO, João Baptista Costa; FERNANDES, Maria José Silva; CAMÕES, Pedro Jorge; JORGE, Susana Margarida Faustino – **Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses 2010. 2ª Edição**. Março 2010. [Consult. 13 Junho 2012]. ISSN 2182-5564 Disponível em <https://www.otoc.pt/pt/noticias/anuario-financeiro-dos-municipios-portugueses-2010-versao-on-line/>.

CARVALHO, João Baptista Costa; FERNANDES, Maria José; TEIXEIRA, Ana – **POCAL Comentado**. 1ª Edição. Lisboa: rei dos Livros, 2002. ISBN 972-51-0997-X.

CARVALHO, João; COSTA, Teresa Carmo; MACEDO, Natália – **A Contabilidade Analítica ou de Custos no sector público administrativo**. TOC, ISSN 1645-9237, n.º 96 (Março 2008), p. 30-41.

CARVALHO, João; RIBEIRO, Verónica Lima – **Contabilidade: Os planos sectoriais decorrentes do Plano Oficial de Contabilidade Pública**. TOC, ISSN 1645-9237, n.º 56 (Novembro 2004), p. 20-31.

COSTA, Anabela Maria Carreira – **A Auditoria Interna nos Municípios Portugueses**. Novembro 2008. [Consult. 5 Maio 2012]. Disponível em <https://estudogeral.sib.uc.pt/handle/10316/17846>

COSTA, Teresa Carmo Salgueiro – **A Utilidade da Contabilidade de Custos nas Autarquias: O caso da fixação das tarifas e preços municipais**. Setembro

2005. [Consult. 16 Março 2012]. Disponível em <http://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/4924>.

DIAZ, Daniel Carrasco; CARILHO, Dionisio Buendia; GALERA, Andrés Navarro; XIFRÁ, Josep Viñas – **Cálculo de Costes e Indicadores de Gestión en los Servicios Municipales**. 1ª Edição. Navarra: Editorial Aranzadi, S.A., 2005. ISBN 84-470-2349-4.

FARIA, Joni Santos – **Aplicabilidade da contabilidade de custos nas autarquias locais**. TOC, ISSN 1645-9237, n.º 126 (Setembro 2010), p. 30-43.

LEAL, Ricardo Jorge Pires – **A Contabilidade de Custos nas Autarquias Locais: O caso da Câmara Municipal de Angra do Heroísmo**. Março 2010. [Consult. 10 Abril 2012]. Disponível em <https://estudogeral.sib.uc.pt/bitstream/10316/13523/1/Relat%c3%b3rio%20de%20Est%c3%a1gio%20-%20Ricardo%20Leal.pdf>.

MARÇAL, Nelson; MARQUES, Fernando Luís – **Manual de Auditoria e Controlo Interno no Sector Público**. 1ª Edição. Lisboa: Edições Silabo, Lda., 2011. ISBN 978-972-618-623-6.

MARGERIN, Jacques; AUSSET, Gérard; Adaptado por FERREIRA, Margarida – **Contabilidade Analítica: Utensílio de Gestão – Ajuda à Decisão**. Lisboa: Ediprisma – Edições Gestão, Lda., Novembro de 1990. ISBN 972-95045-9-8.

MUNICÍPIO DE VAGOS. Informação Financeira. **Prestação de Contas 2011**. Vagos: CMV. [Consult. 25 Maio 2012] Disponível em <http://www.cm-vagos.pt>.

ANEXOS

ANEXO I

Mapas de apuramento de custos para o
Município de Vagos

ÍNDICE

Mapa I – Ficha de apuramento de custos de Materiais (CC-1)	5
Mapa II – Ficha de cálculo do custo/hora de mão-de-obra (CC-2)	6
Mapa III – Ficha de apuramento de custos de Mão-de-obra (CC-3)	7
Mapa IV – Ficha de apuramento do Custo/hora de máquinas e viaturas (CC-4).....	8
Mapa V – Ficha de apuramento de custos de Mão-de-obra (CC-5).....	9
Mapa VI – Ficha de apuramento dos Custos Diretos (CC-6)	10
Mapa VII – Ficha de apuramento do custo dos bens ou serviços (CC-7).....	11
Mapa VIII – Ficha de apuramento dos Custos Diretos por função (CC-8).....	12
Mapa IX–Ficha de apuramento dos Custos Diretos por função(CC-9).....	13

MATERIALS

N.^o

Data	
Mês	Ano

FUNÇÃO, BEM OU SERVIÇO

Designação:

Código:

[illegible]

(Funcionário que preenche a Ficha)

(O Responsável do Serviço)

O código da Função ou serviço deverá corresponder à conta da classe 9.

MAPA II – FICHA DE CÁLCULO DO CUSTO/HORA DE MÃO-DE-OBRA (CC-2)



MUNICÍPIO DE VAGOS
CONTRIBUINTE N.º 506 912 833

CÁLCULO DO CUSTO/HORA DA MÃO-DE-OBRA

N.º

ANO

MÃO-DE-OBRA									
Nome	Categoria	Tipo de Vínculo	Remuneração Ilíquida		Subsídio Refeição Anual	Encargos Anuais	Total Custos Ano	Trabalho Anual (horas)	Custo Hora
			Mês	Ano					
Totais			- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €

(Funcionário que preenche a Ficha)

(O Responsável do Serviço)

Notas: Este Mapa deve ser elaborado no início do ano e eventualmente alterado com a entrada e saída de funcionários ou dos respetivos vencimentos.

MAPA III – FICHA DE APURAMENTO DE CUSTOS DE MÃO-DE-OBRA (CC-3)



MUNICÍPIO DE VAGOS
CONTRIBUINTE N.º 506 912 833

MÃO-DE-OBRA

N.º

Data	
Mês	Ano

FUNÇÃO, BEM OU SERVIÇO
<div style="display: flex; justify-content: space-between;"> <div>Designação: _____</div> <div>Código: _____</div> </div>

MÃO-DE-OBRA					
Nome	Trabalho		Número Horas/Mês	Custo /Hora	Custo Total/Mês
	Número Dias /Mês	Número Horas /Dia			
Totais	0	0	0	- €	- €

(Funcionário que preenche a Ficha)

(O Responsável do Serviço)

Notas: Deverá ser elaborada uma Ficha Mensal por cada Função, Bem ou Serviço com os Custos diretos de Mão-de-Obra. O código da Função ou serviço deverá corresponder à conta da classe 9.

MAPA IV – FICHA DE APURAMENTO DO CUSTO/HORA DE MÁQUINAS E VIATURAS (CC-4)



MUNICÍPIO DE VAGOS
CONTRIBUINTE N.º 506 912 833

CÁLCULO DO CUSTO/HORA DA MÃO-DE-OBRA

N.º

ANO

MÁQUINAS E VIATURAS							
Identificação do Veículo	Amortização /Hora 1)	Pneus/ Hora 2)	Combustível /Hora 3)	Manutenção Hora 4)	Seguro /Hora	Operador /Hora 5)	Custo/Hora
Totais			- €	- €	- €	- €	- €

(Funcionário que preenche a Ficha)

(O Responsável do Serviço)

Notas:

Este Mapa deve ser elaborado no início do ano e eventualmente alterado com a entrada e saída de novas viaturas ou alterações do vencimento do operador. O custo do operador não deve estar incluído no Mapa CC-3.

Considera-se que as máquinas e viaturas são utilizadas durante o mesmo número de horas de trabalho por ano.

1) - Este valor obtém-se através da divisão da amortização anual do veículo em questão pelo nº de horas de trabalho por ano.

2) - Para o cálculo do valor dos pneus a incluir nesta coluna considera-se que a vida útil dos mesmos é de dois anos.

3) - Nesta coluna adota-se o consumo de combustível previsto nas especificações técnicas do equipamento, com as necessárias alterações que vierem a ser necessárias, desde que sejam devidamente fundamentadas.

4) - Nesta coluna consideram-se as reparações e as revisões dos equipamentos. Para o cálculo deste valor aplicar-se-á um coeficiente devidamente justificado, ao custo do combustível hora.

5) - O valor desta coluna é calculado na ficha CC-2 - Cálculo do custo hora da Mão-de-Obra

MAPA VI – FICHA DE APURAMENTO DOS CUSTOS DIRETOS (CC-6)



APURAMENTO DE CUSTOS INDIRETOS

N.º

MUNICÍPIO DE VAGOS
CONTRIBUINTE N.º 506 912 833

Data	
Mês	Ano

Custo Indiretos			Acumulado do mês anterior	Realizado no mês	Acumulado para o mês seguinte
Código	Designação	Montante			
Total dos Custos Indiretos		€ -	€ -	€ -	€ -

 (Funcionário que preenche a Ficha)

 (O Responsável do Serviço)

Nota: Este Mapa deverá ser preenchido mensalmente.

MAPA VII – FICHA DE APURAMENTO DO CUSTO DOS BENS OU SERVIÇOS
(CC-7)



MUNICÍPIO DE VAGOS
CONTRIBUINTE N.º 506 912 833

APURAMENTO DE CUSTOS DE BENS OU SERVIÇOS

N.º

Data	
Mês	Ano

Bem ou Serviço
Código: _____

Custos			Acumulado do mês anterior	Realizado no mês	Acumulado para o mês seguinte
Descrição	Classe	Tipo de Custos			
Diretos		Materiais			
		Mão-de-Obra			
		Máquinas e Viaturas			
		Outros			
		Total			
Indiretos		Coeficiente de Imputação			
		Da Função			
		Total			
TOTAL			- €	- €	- €

(Funcionário que preenche a Ficha)

(O Responsável do Serviço)

Nota: As instruções de preenchimento deste mapa vêm devidamente detalhadas no projeto.

MAPA VIII – FICHA DE APURAMENTO DOS CUSTOS DIRETOS POR FUNÇÃO (CC-8)



MUNICÍPIO DE VAGOS
CONTRIBUINTE N.º 506 912 833

CUSTOS DIRETOS POR FUNÇÃO

N.º

Data	
Mês	Ano

FUNÇÃO

Designação: _____ Código: ____|____|____|____|____|____|____|____|

Custos Diretos		Acumulado do mês anterior	Realizado no mês	Acumulado para o mês seguinte
Código (classes)	Tipo de Custos			
Diretos	Materiais			
	Mão-de-Obra			
	Máquinas e Viaturas			
	Outros			
Total		- €	- €	- €

(Funcionário que preenche a Ficha)

(O Responsável do Serviço)

Nota: As instruções de preenchimento deste mapa vêm devidamente detalhadas no projeto.

MAPA IX-FICHA DE APURAMENTO DOS CUSTOS DIRETOS POR FUNÇÃO(CC-9)

CUSTOS DIRETOS POR FUNÇÃO



MUNICÍPIO DE VAGOS
CONTRIBUINTE N.º 506 912 833

N.º

Data	
Mês	Ano

Funções		CUSTOS								
		Acumulado do mês anterior			Realizado no mês			Acumulado para o mês seguinte		
Código	Designação	Diretos	Indiretos	Total	Diretos	Indiretos	Total	Diretos	Indiretos	Total
Diretos										
Totais		- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €

(Funcionário que preenche a
Ficha)

(O Responsável do Serviço)

Nota: As instruções de preenchimento deste mapa vêm devidamente detalhadas no projeto.

ANEXO II

Proposta de procedimentos de controlo
interno para o Município de Vagos

ÍNDICE

Índice	1
Introdução	5
Procedimentos de CI a implementar na Secção de Armazéns e Econmato.....	7
Procedimentos de CI a implementar nos centros de responsabilidade da Divisão de Serviços Operacionais.....	14
Procedimentos de CI a implementar na Divisão Financeira – Unidade de Património	15
Procedimentos de CI a implementar nos restantes Centros de Responsabilidade.....	16

INTRODUÇÃO

A proposta de melhorias que se segue visa estabelecer um conjunto de regras definidoras de políticas, métodos e procedimentos de controlo, que permitam assegurar a integridade dos registos contabilísticos e a preparação oportuna de informação financeira fiável, bem como assegurar o cumprimento das disposições legais e das normas internas aplicáveis às atividades municipais, à verificação da organização dos respetivos processos e documentos.

Tendo por base o POCAL, os métodos e procedimentos de controlo visam os seguintes objetivos:

- a) A salvaguarda de legalidade e regularidade, no que respeita à elaboração, execução e modificação dos documentos previsionais, à elaboração das demonstrações financeiras e ao sistema contabilístico;
- b) O cumprimento das deliberações dos órgãos e das decisões dos respetivos titulares;
- c) A salvaguarda do património;
- d) A aprovação e controlo de documentos;
- e) A exatidão e integridade dos registos contabilísticos, bem como, a garantia da fiabilidade da informação produzida;
- f) O incremento da eficiência das operações;
- g) A adequada utilização dos fundos e o cumprimento dos limites legais à assunção de encargos;
- h) O controlo das aplicações e do ambiente informático;
- i) O registo oportuno das operações pela quantia correta, nos documentos e nos livros apropriados e no período contabilístico a que se referem, de acordo com as decisões de gestão e no respeito das normas legais.

Os procedimentos de controlo interno propostos para o Município de Vagos aplicam-se aos centros de responsabilidade que se encontram, de acordo com a nossa proposta apresentada na **Figura n.º 5**, associados às unidades orgânicas

que fazem parte integrante dos serviços deste município. As unidades orgânicas deverão assentar a sua organização e funcionamento nas normas constantes do Regulamento do Sistema de Controlo Interno, tendo em conta as funções e competências que a cada uma estão atribuídas, conforme o estabelecido na estrutura orgânica e quadro de pessoal, publicado no Aviso 10606, da II Série, do *Diário da República*, n.º 103, de 27 de Maio de 2010.

Nesta proposta de implementação de algumas normas de controlo interno relativas a alguns sectores funcionais críticos à introdução da Contabilidade Analítica no Município de Vagos, atende-se:

- a) À identificação das responsabilidades funcionais;
- b) Aos circuitos obrigatórios dos documentos e às verificações respetivas;
- c) Ao cumprimento dos princípios da segregação das funções, de acordo com as normas legais e os seus princípios de gestão, nomeadamente para salvaguardar a separação entre o controlo físico e o processamento dos correspondentes registos.

É da responsabilidade geral que todos os documentos que integram os processos administrativos internos, todos os despachos e informações que sobre ele forem exaradas, bem como os documentos do sistema contabilístico, devem sempre identificar os dirigentes, funcionários e agentes seus subscritores e a qualidade em que o fazem, de forma bem legível, conforme o disposto no ponto 2.9.6 do POCAL.

Relativamente às assinaturas que devem constar dos documentos que integram os processos administrativos, propomos a criação de um sistema de numeração de assinaturas, com uma listagem de identificação, por forma a evitar qualquer tipo de dúvidas nas requisições, autorizações e demais procedimentos em funcionamento no Município de Vagos.

PROCEDIMENTOS DE CI A IMPLEMENTAR NA SECÇÃO DE ARMAZÉNS E ECONOMATO

Gestão dos Armazéns

1 – Compete à Secção de Armazéns e Economato efetuar os registos nas fichas de existências do armazém, no mais curto espaço de tempo possível, após a verificação dos factos a registar (entradas e saídas em armazém), a fim de garantir que os stocks resultantes de cada ficha correspondam permanentemente aos bens existentes no respetivo armazém, para além da obtenção de um nível ótimo que permita fazer face às necessidades, sem que existam nem artigos em excesso, nem ruturas. O mesmo se aplica à Unidade de Aprovisionamento (no contexto atual da autarquia, também procede à aquisição de bens e serviços), que deverá fazer o mesmo tipo de verificação no que respeita ao armazém de economato do edifício da CMV.

As fichas de controlo de existências poderão ser inicialmente controladas em formato papel, mas dever-se-á criar condições para que possam ser controladas através da aplicação de Aprovisionamento.

2 – Os registos nas fichas de existências são efetuados por pessoas que não procedam ao manuseamento físico das existências em armazém;

3 – Compete ao presidente da Câmara ou ao vereador com competência delegada, designar o responsável pelo armazém, bem como os responsáveis por cada local de armazenagem;

4 – Compete aos responsáveis da cada armazém, nomeadamente o que se situa no edifício da CMV e o Armazém Geral, a receção, armazenamento e entrega de todas as existências necessárias ao regular funcionamento dos serviços municipais;

5 – Quando for atingido o stock mínimo de determinado material, deverá o responsável pelo armazém elaborar um pedido de aquisição de material que depois de informado pela Divisão Financeira, será submetido a despacho do

presidente da Câmara Municipal ou do vereador com competência delegada, para autorizar a realização da despesa;

6 – A requisição de material, que não seja artigo de stock, deve efetuar-se da seguinte forma:

a) Na secção de Armazéns e Econmato o pedido é realizado através de uma requisição interna (**Modelo I**) devidamente autorizada e emitida em duplicado, (o original fica na Secção de Armazéns e Econmato e o duplicado é entregue ao funcionário que requisita o material), ao responsável do armazém, que deverá verificar se existe material em stock ou se é necessário proceder a aquisição do mesmo. Quando a Secção de Armazéns e Econmato proceder à aquisição do material, procederá ao preenchimento de uma requisição externa (**Modelo II**), ou documento equivalente, emitida em triplicado em que o original destina-se ao fornecedor, o duplicado é entregue à Unidade de Aprovisionamento e o triplicado fica arquivado na Secção de Armazéns e Econmato.

b) Nas aquisições efetuadas pela Unidade de Aprovisionamento, inicialmente o requisitante efetua o pedido de aquisição junto dos funcionários dessa unidade, que devem verificar se existe o material em stock e, caso não exista, o funcionário requisitante efetua o pedido de aquisição por modelo próprio (**Modelo III**) já aprovado.

c) Os funcionários requisitantes são responsáveis pelo preenchimento dos campos das requisições, nomeadamente no que respeita às quantidades e especificações do material pretendido.

7 – A receção far-se-á:

a) Para o caso de bens fornecidos por terceiros:

aa) A receção dos bens é realiza-se na Secção de Armazém ou no Aprovisionamento, podendo, em casos excepcionais (limitação do Armazém, dimensões ou dificuldade de transporte), ser efetuada no próprio serviço requisitante ou, tratando-se de bens do imobilizado, nas instalações a que vão ser afetos. A receção dos bens é efetuada pelo serviço responsável, que verificará a conformidade com os dados constantes da guia de remessa e, ou, fatura, no qual

será aposto, se as verificações o confirmarem, um carimbo de “conferido e recebido”, sendo obrigatória a assinatura da pessoa que rececionou o material.

ab) Constitui obrigação do serviço responsável pela receção dos bens a exigência ao transportador da respetiva guia de e, ou, fatura.

ac) O serviço requisitante, tendo em consideração os aspetos quantitativos e qualitativos, confere e confirma a receção dos bens, fazendo menção disso na guia de remessa ou documento equivalente, enviando-a de seguida para a Secção de Contabilidade, após efetuada a atualização das existências no programa informático de gestão de stocks¹.

ad) A menção prevista na alínea anterior deve conter, de forma bem legível: indicação de “conferido e recebido”, identificação do serviço, data de identificação e rubrica do funcionário.

ae) Quando não houver possibilidade de efetuar de imediato a conferência referida no número anterior, tal facto deve ser mencionado nos documentos respetivos, ficando os materiais sujeitos a posterior conferência.

af) Não havendo coincidência entre as quantidades contadas e as mencionadas na guia de remessa e, ou, fatura e na requisição externa, deverá o serviço que rececionou informar de imediato a Secção de Armazéns e Econmato ou a Unidade de Aprovisionamento, para que estes contactem o fornecedor e se esclareça a situação.

ag) As encomendas em curso devem estar evidenciadas nas fichas de *stocks*, bem como as entregas parciais. Quando se proceder à utilização da aplicação de aprovisionamento para acompanhamento dos processos de compra não será necessário utilizar as fichas de stock, uma vez que esta informação ficará refletida no sistema informático.

ah) A receção quantitativa e qualitativa de bens informáticos deverá efetuar-se na Divisão de Informática e Sistemas.

b) Mediante guia de devolução ao armazém (**Modelo IV**), no que se refere aos bens devolvidos ao armazém.

¹ Aplicação informática ARM da Medidata.

7 – Para efeitos de controlo dos bens, o acesso aos armazéns deverá ser limitado apenas aos funcionários autorizados.

8 – Os pedidos de material são todos, sem exceção, efetuados ao armazém ou à Unidade de Aprovisionamento, mediante apresentação de uma requisição interna ou pedido de aquisição, conforme seja dirigido à Secção de Armazéns e Econmato ou à Unidade de Aprovisionamento.

9 – É efetuado controlo adequado sobre sucatas, monos e desperdícios, na medida em que a venda, transporte ou cedência deste tipo de bens, do armazém ou de outro espaço pertencente ao município, carece de autorização superior (Presidente ou Vereador com competência delegada). Sempre que se verifique a saída desses bens do espaço de responsabilidade do município, deve ser preenchida uma guia de transporte acompanhada de cópia da respetiva autorização para a circulação.

Das saídas de armazém

1 – As saídas de materiais do armazém são tituladas por uma requisição interna, devidamente autorizada pelo responsável do serviço requisitante.

2 – Na requisição interna, sem a qual o armazém não deverá efetuar qualquer entrega de material, será colocada a assinatura do funcionário que procede ao levantamento do material requisitado, assim como a data do recebimento.

3 – A saída dos materiais do armazém para o exterior faz-se acompanhar de guia de transporte.

4 – Os funcionários da Secção de Armazéns e Econmato são responsáveis por dar saída de respetivo material na aplicação de aprovisionamento.

Das entradas em armazém

1 – O armazém deve proceder, informaticamente, à entrada do material mediante a emissão da respetiva nota de entrada, depois de efetuadas as devidas conferências.

2 – Se o material que for entregue pelo armazém ao serviço requisitante, não for consumido na totalidade, devem ser observados os seguintes procedimentos:

a) O serviço requisitante respetivo elaborará, em duplicado, uma guia de devolução ao armazém. O original desta guia é arquivada na Secção de Armazéns e Econmato e o duplicado é entregue ao serviço requisitante.

b) As guias de devolução são assinadas pelos funcionários que devolvem os bens, bem como pelos que procedem à sua receção.

3 – O armazém deve conferir e rececionar o material, com base na guia de devolução, assim como proceder ao registo da respetiva entrada com base nessa guia, referindo sempre no documento a data do registo da entrada no sistema informático, ou suporte papel, conforme aplicável.

Controlo físico de existências

1 – As existências são sujeitas às seguintes inventariações físicas:

a) Trimestralmente, através de testes de amostragem;

b) No final de cada ano, através de contagem de todos os bens.

2 – Após as inventariações físicas referidas no número anterior, proceder-se-á às necessárias regularizações e ao apuramento de responsabilidades, quando for caso disso.

3 – As inventariações previstas nos números anteriores são efetuadas por funcionários que não estejam ligados à receção e entrega de bens, designado pelo chefe do centro de responsabilidade ao qual a secção de Armazéns e Econmato está afeta, isto é, a Divisão Financeira.

4 – É adotado o sistema de inventário permanente, de acordo com o ponto 2.9.10.3.3 do POCAL.

Viaturas e equipamentos

• Máquinas e Viaturas

1 – À Secção de Máquinas e Viaturas caberá a manutenção, reparação, limpeza, programação de utilização, disponibilização de viaturas ou máquinas em funções nos vários serviços da Câmara Municipal.

2 – Os serviços utilizadores devem zelar pela conservação e boas condições das viaturas ou máquinas que lhes são entregues.

3 – No início de cada dia será distribuída pelo encarregado da Secção de Máquinas e Viaturas, uma folha por viatura a ser utilizada (**Modelo V**), que será preenchida pelos eventuais utilizadores, onde deve constar a seguinte informação:

- Descrição da viatura/máquina;
- Data e hora (saída/regresso);
- Designação da obra a que se destina;
- Quilometragem;
- Designação do serviço;
- Nome e assinatura do motorista e do encarregado.

4 – Em caso de acidente, deverá o motorista comunicar a ocorrência ao seu superior hierárquico e ao encarregado do parque auto, para tratamento de possíveis aspetos legais, apuramento de responsabilidades e demais assuntos que possam pôr em causa o normal funcionamento dos serviços.

• Equipamentos

Reparação e manutenção de equipamentos e viaturas:

1 – A verificar-se alguma anomalia no equipamento ou viatura em serviço, o respetivo utilizador deverá preencher um documento (**Modelo VI**) onde anote as eventuais anomalias;

2 – Este documento (Modelo VI) é entregue ao responsável pela Secção de Máquinas e Viaturas;

3 – O motorista, depois de efetuar o diagnóstico à avaria, indica no documento o material necessário à reparação e informa o responsável pela Secção de Máquinas e Viaturas que procederá à elaboração da requisição do material necessário ou solicita pedido de reparação no exterior;

4 – Em função dos custos e do tipo de reparação, o presidente da Câmara Municipal ou o vereador responsável pelo pelouro autoriza a reparação em entidades externas, sendo preenchido pelo encarregado do parque auto, o pedido de aquisição de serviços, onde conste as especificações do trabalho a realizar, que deverá ser submetido, juntamente com as informações a despacho do presidente da Câmara Municipal ou vereador com competência delegada;

5 – Para a reparação e manutenção de equipamentos e viaturas, quando efetuados no exterior, o serviço utilizador da viatura deve obedecer aos seguintes procedimentos:

a) No caso excecional de recurso a um fornecedor, com dispensa de consulta de outros, o responsável pela Secção de Máquinas e Viaturas justificará a escolha efetuada, bem como a necessidade e ou urgência de intervenção;

b) As aquisições de peças ou artigos, a incorporar em reparações, devem seguir os procedimentos dos artigos anteriores, em matéria de realização da despesa.

PROCEDIMENTOS DE CI A IMPLEMENTAR NOS CENTROS DE RESPONSABILIDADE DA DIVISÃO DE SERVIÇOS OPERACIONAIS

1 - Todos os funcionários sob a alçada desta unidade orgânica são responsáveis pela manutenção das boas condições de funcionamento e correto manuseamento dos bens e equipamentos a seu cargo;

2 – As obras realizadas pela Divisão de Serviços Operacionais do Município de Vagos são documentadas em Folhas de Obra (**Modelo VII**) e devem obedecer as seguintes regras:

- a) Autorização prévia da obra com base no planeamento das obras municipais;
- b) Planeamento prévio da obra;
- c) Orçamentação da obra;
- d) Autorização por parte do presidente ou vereador com competência delegada na área das “Obras Municipais” para a realização da Obra;
- e) O início da execução da obra deverá ser comunicado à Secção de Contabilidade e Armazéns e Economato, para que se possa efetuar um controlo adequado dos custos reais incorridos;
- f) Todas as saídas de materiais, máquinas e equipamentos e pessoas devem para além de devidamente autorizadas, referenciar a obra (com o respetivo código) a que se destinam.

3 – Todas as atividades realizadas pelos centros de responsabilidade da Divisão de Serviços Operacionais, nomeadamente a Secção de Máquinas e Viaturas, Secção de Higiene e Limpeza Urbana, Secção de Espaços Verdes, Secção de Vias de Comunicação e a Secção de Edifícios deverão ser documentadas numa Folha de Atividade (**Modelo VIII**);

5 – O preenchimento dos campos da folha de obra é da responsabilidade do coordenador ou encarregado do centro de responsabilidade, que quando se verifique necessário poderá delegar essa responsabilidade num chefe de equipa.

PROCEDIMENTOS DE CI A IMPLEMENTAR NA DIVISÃO FINANCEIRA – UNIDADE DE PATRIMÓNIO

- 1** - A Divisão Financeira tem sob a sua alçada a Unidade de Património, que colaborará com a Secção de Contabilidade e será responsável pela manutenção do inventário dos bens do município, o qual deverá estar devidamente atualizado;
- 2** - Todos os bens móveis e imóveis serão obrigatoriamente registados em nome do município após a sua aquisição;
- 3** - As diversas secções e serviços, responsáveis pela aquisição e alienação de bens, serão responsáveis pela entrega dos respetivos documentos comprovativos à Unidade de Património;
- 4** - As fichas de inventário, que constam da aplicação de Património, deverão estar permanentemente atualizadas, identificando a todo o momento o responsável, local e estado do bem;
- 5** - Todas as aquisições de imobilizado serão efetuadas de acordo com o Plano Plurianual de Investimentos, baseadas em deliberações do órgão executivo, através de requisições externas, contratos ou escrituras, emitidos pelos responsáveis designados para o efeito, após verificação do cumprimento das normas legais aplicáveis, nomeadamente em matéria de empreitadas e fornecimentos. Ainda no que diz respeito ao património do Município de Vagos, é necessário, para além de verificar o inventário do imobilizado, proceder a uma análise do património edificado em geral e da rede viária em particular;
- 6** - Deverão efetuar-se reconciliações entre os registos das fichas e os registos contabilísticos, quanto aos montantes de aquisições e das amortizações acumuladas;
- 7** - Periodicamente serão realizadas verificações físicas para avaliar a correspondência entre os registos informáticos e a realidade, procedendo-se prontamente à regularização a que houver lugar e ao apuramento de responsabilidades, quando for o caso.

PROCEDIMENTOS DE CI A IMPLEMENTAR NOS RESTANTES CENTROS DE RESPONSABILIDADE

Relativamente aos restantes Centros de Responsabilidade, a imputação dos respetivos custos será efetuada de uma forma mais simplificada. A existência de um controlo rigoroso na imputação dos custos com materiais consumidos, desgaste de máquinas e equipamentos e custos com o pessoal, para além de garantir um controlo efetivo quer nos armazéns centrais, quer a nível de economato, facilitará a imputação destes custos aos diversos bens e serviços.

Como procedimentos a implementar nos restantes Centros de Responsabilidade propomos os seguintes:

- 1** - Todos os pedidos de material específico que são dirigidos à Unidade de Aprovisionamento devem mencionar especificamente o destino dos bens/serviços, para que se faça uma correta imputação dos custos, constando na respetiva requisição a assinatura legível do requisitante e do responsável pelo serviço requisitante, assim como a assinatura da autorização do vereador com competência delegada.
- 2** - Todos os levantamentos de material, que se encontre em Stock, efetuados no Armazém da Unidade de Aprovisionamento, deverão ser registados pelos funcionários do Aprovisionamento na aplicação respetiva, devendo indicar na referida requisição o destino dos bens, assim como indicar a secção requisitante.
- 3** - Os requisitantes das diversas secções são responsáveis por indicar o destino dos bens que requisitam.
- 4** – Todas as secções, que estão afetas a centros de responsabilidade, devem preencher uma folha de atividade (**Modelo VIII**) devidamente adaptada, sempre que realizarem serviços conexos com atividades específicas, nomeadamente prestações de mão-de-obra especializada, entre outros serviços.
- 5**- As atividades específicas mencionadas no ponto anterior são todas as que estejam relacionadas com serviços passíveis de serem taxados pelo município,

bem como as outras prestações passíveis de ser imputadas a uma atividade ou obra específica.

Modelo I



MUNICÍPIO DE VAGOS

CONTRIBUINTE N.º 506 912 833

REQUISIÇÃO INTERNA

ORIGINAL

N.º

Data		
Dia	Mês	Ano

DESTINO:	_____		
SERVIÇO:	_____	CÓDIGO:	_____
PROJECTO/ACÇÃO:	_____	NÚMERO:	_____

LOCAL DE ENTREGA:	DATA LIMITE DE ENTREGA
_____	____/____/____

Quantidade Pedida	Quantidade Fornecida	Código / Artigo	Descrição do Artigo	Observações

O REQUISITANTE:

O RESPONSÁVEL:

O FIEL DE ARMAZÉM:

LEVANTAMENTO DO MATERIAL REQUISITADO	
Procedi ao levantamento do material descriminado (Quantidade Fornecida), O Funcionário,	____/____/____
_____	_____ (Data)

NOTA: Quando o requisitante optar por levantar apenas o material disponível, mesmo que não esteja satisfeita a totalidade das quantidades pedidas na requisição interna, a validade desta termina aquando o levantamento do material, sendo necessário efetuar nova requisição para requisitar o material em falta.

Modelo II



MUNICÍPIO DE VAGOS

Câmara Municipal

CONTRIBUINTE N.º 506 912 833

REQUISIÇÃO

Requisição N.º

Requisita a _____

Morada: _____

Data	Dia	Mês	Ano

Quant. Req.	Unid.	Especificação do material			Quant. Forn.	Valores	
		Designação	Dimensões	Qualidade		Unit.	Total
SERVIÇO REQUISITANTE					LANÇADO / ARMAZÉM:		
O REQUISITANTE:		O RESPONSÁVEL/ SERVIÇO:		RECEBIDO/ARMAZÉM			
	D	M	A		D	M	A

Modelo III



UNIDADE DE APROVISIONAMENTO

PEDIDO DE AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS

DIVISÃO/SECÇÃO: _____

O REQUISITANTE: _____

JUSTIFICAÇÃO DA NECESSIDADE DE AQUISIÇÃO

--

LOCAL DE ENTREGA E RESPONSÁVEL

QUANT.	UN	DESCRIÇÃO DO PRODUTO / SERVIÇO	POSSIVEIS FORNECEDORES	PREÇO (sem IVA)	
				ESTIMADO	MÁXIMO
VALOR ESTIMADO DA CONTRATAÇÃO:					

O requisitante,

Chefe de Divisão / Órg. Execut./GAP,

____ / ____ / ____

____ / ____ / ____

A Sec. Aprovisionamento,

recebi, _____

em, ____ / ____ / ____

Modelo IV



CONTRIBUINTE N.º 506 912 833

MUNICÍPIO DE VAGOS

Guia de Devolução ao Armazém

ORIGINAL

N.º

Data		
Dia	Mês	Ano

DESTINO INICIAL:		REQ. INTERNA:	
SERVIÇO REQUISITANTE:		NÚMERO:	
PROJECTO/ACÇÃO:			

Quantidade	Unidade	Código / Artigo	Descrição do Artigo	Observações

O FUNCIONÁRIO QUE PROCEDE A DEVOLUÇÃO:

O FUNCIONÁRIO QUE EFECTUA A RECEPÇÃO:

O FIEL DE ARMAZÉM:

Modelo V



CONTRIBUINTE N.º 506 912 833

MUNICÍPIO DE VAGOS

Secção de Máquinas e Viaturas

ORIGINAL

N.º

Data		
Dia	Mês	Ano

VIATURA:

Marca:	_____
Matrícula:	_____ - _____ - _____

SAÍDA:	Hora ____:____	Kilometragem inicial _____ Km
ENTRADA:	Hora ____:____	Kilometragem final _____ Km
Designação da Obra a que se destina: _____		
Designação do Serviço: _____		
MOTORISTA:	ENCARREGADO:	
Nome: _____	Nome: _____	
Assinatura: _____	Assinatura: _____	

SAÍDA:	Hora ____:____	Kilometragem inicial _____ Km
ENTRADA:	Hora ____:____	Kilometragem final _____ Km
Designação da Obra a que se destina: _____		
Designação do Serviço: _____		
MOTORISTA:	ENCARREGADO:	
Nome: _____	Nome: _____	
Assinatura: _____	Assinatura: _____	

SAÍDA:	Hora ____:____	Kilometragem inicial _____ Km
ENTRADA:	Hora ____:____	Kilometragem final _____ Km
Designação da Obra a que se destina: _____		
Designação do Serviço: _____		
MOTORISTA:	ENCARREGADO:	
Nome: _____	Nome: _____	
Assinatura: _____	Assinatura: _____	

Modelo VI



CONTRIBUINTE N.º 506 912 833

MUNICÍPIO DE VAGOS

N.º

Secção de Máquinas e Viaturas

PARTICIPAÇÃO DE AVARIAS E REPARAÇÕES

Data		
Dia	Mês	Ano

(A preencher pelo Serviço Participante)

Identificação Serviço Participante/Funcionário: _____ - _____

Identificação do Bem (N.º Inventário): _____

Matrícula: ____ - ____ - ____

Data da Avaria: ____ / ____ / ____

Tipo de Avaria : _____

(A preencher pela Secção de Armazéns e Económico)

Empresa Reparadora: _____

Fornecedor: _____


Está abrangido pela garantia? ☐ SIM ☐ NÃO

Data de envio para reparação: ____ / ____ / ____

Data de chegada da reparação: ____ / ____ / ____

Custo da Avaria: __. __. __. €

Modelo VII

 Município de Vagos	FOLHA DE OBRA	Nº _____
		SECÇÃO: _____
		DATA: _____ / _____ / _____

Designação da Obra: _____	Nº PPI

MATERIAL APLICADO

Quantidade	Designação	Custo Unitário Hora	Valor
Total Material			€ -

MÃO-DE-OBRA

Horas Aplicadas	Funcionário		Centro de Custo		Custo Unitário Hora	Valor
	Nome	N.º	Código	Descrição		
Total Mão-de-Obra					€	-


MÁQUINAS E VIATURAS

Horas Aplicadas	Viatura / Equipamento				Custo Unitário Hora	Valor
	Descrição	N.º Inventário	Actividade			
			SAÍDA: ____:____	Kilometragem inicial: _____ Km		
			ENTRADA: ____:____	Kilometragem final: _____ Km		
			SAÍDA: ____:____	Kilometragem inicial: _____ Km		
			ENTRADA: ____:____	Kilometragem final: _____ Km		
			SAÍDA: ____:____	Kilometragem inicial: _____ Km		
			ENTRADA: ____:____	Kilometragem final: _____ Km		
Total Máquinas e Viaturas						€ -

TOTAL GERAL: € -

O chefe de equipa, _____ ____ / ____ / ____	O Encarregado, _____ ____ / ____ / ____	O chefe de Divisão, _____ ____ / ____ / ____
---	---	--

Modelo VIII

 Município de Vagos	FOLHA DE ACTIVIDADE		Nº _____
	<input type="checkbox"/> Secção de Manutenção e Equipamentos	<input type="checkbox"/> Secção de máquinas e Viaturas	SECÇÃO: DATA: ____ / ____ / ____
	<input type="checkbox"/> Secção de Higiene e Limpeza Urbana	<input type="checkbox"/> Secção de Espaços Verdes	
	<input type="checkbox"/> Secção de Vias de Comunicação	<input type="checkbox"/> Secção de edifícios	

Unidade: _____ Designação Actividade: _____	Nº PPI _____
--	-----------------

MATERIAL APLICADO

Quantidade	Designação	Custo Unitário Hora	Valor
Total Material			- €

MÃO-DE-OBRA

Horas Aplicadas	Funcionário		Centro de Custo		Custo Unitário Hora	Valor
	Nome	N.º	Código	Descrição		
Total Mão-de-Obra						- €

MÁQUINAS E VIATURAS

Horas Aplicadas	Viatura / Equipamento				Custo Unitário Hora	Valor
	Descrição	N.º Inventário	Actividade			
			SAÍDA: ____:____	Kilometragem inicial: _____ Km		
			ENTRADA: ____:____	Kilometragem final: _____ Km		
			SAÍDA: ____:____	Kilometragem inicial: _____ Km		
			ENTRADA: ____:____	Kilometragem final: _____ Km		
			SAÍDA: ____:____	Kilometragem inicial: _____ Km		
			ENTRADA: ____:____	Kilometragem final: _____ Km		
Total Máquinas e Viaturas						- €

TOTAL GERAL:	- €
---------------------	------------

O chefe de equipa, _____ ____ / ____ / ____	O Encarregado, _____ ____ / ____ / ____	O chefe de Divisão, _____ ____ / ____ / ____
--	--	---

ANEXO III

Proposta de plano de contas da classe 9
para o Município de Vagos

CONTAS REFLECTIDAS DO MUNICÍPIO DE VAGOS	
Código de Conta	Descrição de Conta
90	Contas Refletidas
90.1	Reflexão de Existências
90.11	Mercadorias refletidas
90.11.01	Existências iniciais refletidas
90.11.02	Entradas
90.11.03	Saídas
90.11.04	Regularizações
90.11.05	Existências finais refletidas
90.12	Matérias-primas Subsidiárias e de Consumo refletidas
90.12.01	Existências iniciais refletidas
90.12.02	Entradas
90.12.03	Saídas
90.12.04	Regularizações
90.12.05	Existências finais refletidas
90.14	Produtos e trabalhos em curso refletidos
90.15	Subprodutos, desperdícios e refugos refletidos
90.16	Produtos acabados e intermédios refletidos
90.16.01	Existências iniciais refletidas
90.16.02	Entradas
90.16.03	Saídas
90.16.04	Regularizações
90.16.05	Existências finais refletidas
90.3	Compras refletidas
90.6	Custos por natureza refletidos
90.61	Reflexão do Custo das Mercadorias Vendidas e Matérias Cons.
90.61.01	Mercadorias
90.61.02	Matérias-primas Subsidiárias e de Consumo
90.61.02.01	Matérias-Primas
90.61.01.02	Matérias Subsidiárias
90.61.01.03	Materiais Diversos
90.61.01.04	Embalagens de Consumo
90.62	Reflexão de Fornecimentos e Serviços Externos
90.62.01	Subcontratos
90.62.01.01	Transportes Escolares
90.62.01.01.01	Transportes 1.º Ciclo (100%)
90.62.01.01.02	Transportes 2º, 3º Ciclo (100%)
90.62.01.01.03	Transportes Ensino Secundário (50%)
90.62.01.02	Espectáculos Culturais e Recreativos
90.62.01.03	Outros

90.62.02	Fornecimentos e Serviços
90.62.02.01	Eletricidade
90.62.02.01.01	Iluminação pública
90.62.02.01.02	Instalações CMV
90.62.02.01.03	Estações Elevatórias
90.62.02.02	Combustíveis
90.62.02.02.01	Gasóleo
90.62.02.02.02	Gasolina
90.62.02.02.03	Outros
90.62.02.03	Água
90.62.02.04	Outros Fluidos
90.62.02.05	Ferramentas e Utensílios de Desgaste Rápido
90.62.02.06	Livros e Documentação Técnica
90.62.02.07	Material de Escritório
90.62.02.08	Artigos para oferta
90.62.02.09	Rendas e Alugueres
90.62.02.10	Despesas de Representação
90.62.02.11	Comunicação
90.62.02.12	Seguros
90.62.02.13	Royalties
90.62.02.14	Transportes de Mercadorias
90.62.02.15	Transportes de Pessoal
90.62.02.16	Deslocações e Estadas
90.62.02.17	Comissões
90.62.02.18	Honorários
90.62.02.19	Contencioso e Notariado
90.62.02.20	Conservação e Reparação
90.62.02.21	Publicidade e Propaganda
90.62.02.22	Limpeza, Higiene e Conforto
90.62.02.23	Vigilância e Segurança
90.62.02.24	Trabalhos Especializados
90.62.02.25	Encargos de Cobrança
90.62.02.26	Outros Fornecimentos e Serviços
90.62.03	Materiais Diversos
90.63	Reflexão de Transferências e Subsídios
90.63.01	Transferências Correntes Concedidas
90.63.01.01	Administrações Públicas
90.63.01.01.01	Orçamento do Estado
90.63.01.01.02	Fundos e Serviços Autónomos
90.63.01.01.03	Administração Autárquica
90.63.01.01.03.01	Municípios
90.63.01.01.03.02	Freguesias
90.63.01.01.03.03	Associações de Municípios
90.63.01.01.03.04	Outros

90.63.01.01.04	Segurança Social
90.63.01.02	Instituições Particulares
90.63.01.02.01	Famílias
90.63.01.02.02	Outras
90.63.02	Subsídios correntes Concedidos
90.63.02.01	Empresas
90.63.02.01.01	Empresas Públicas Municipais e Intermunicipais
90.63.02.01.02	Outras
90.63.03	Prestações Sociais
90.63.04	Outras Prestações ou Transferências
90.64	Reflexão de Custos com o Pessoal
90.64.01	Remunerações dos membros dos órgãos autárquicos
90.64.01.01	Presidente
90.64.01.02	Vereadores
90.64.02	Remunerações do Pessoal
90.64.02.01	Remunerações base do Pessoal
90.64.02.01.01	Pessoal dos Quadros
90.64.02.01.02	Pessoal com contrato a termo certo
90.64.02.01.02.01	Pessoal com contrato a termo incerto
90.64.02.01.02.02	Outras Situações
90.64.02.02	Suplementos de Remunerações
90.64.02.02.01	Trabalho extraordinário
90.64.02.02.02	Trabalho em regime de turnos
90.64.02.02.03	Abono para Falhas
90.64.02.02.04	Subsídio de Refeição
90.64.02.02.05	Ajudas de Custo
90.64.02.02.06	Vestuário e Artigos Pessoais
90.64.02.02.07	Alimentação e Alojamento
90.64.02.02.08	Outros Suplementos
90.64.02.03	Prestações Sociais Diretas
90.64.02.03.01	Subsídio Familiar a Crianças e Jovens
90.64.02.03.02	Outras Prestações Familiares
90.64.02.03.03	Outras Prestações de Ação Social
90.64.03	Pensões
90.64.04	Encargos sobre remunerações
90.64.04.01	Assistência na doença dos Funcionários
90.64.04.02	Segurança Social dos Funcionários Públicos
90.64.04.03	Segurança Social - Regime Geral
90.64.04.04	Outros Encargos sobre Remunerações
90.64.05	Seguros de Acidentes no Trabalho e Doenças Profissionais
90.64.06	Outros custos com o Pessoal
90.64.06.01	Despesas de Saúde
90.64.06.02	Seguros de Saúde
90.64.06.03	Outros

90.65	Reflexão de Outros Custos e Perdas Operacionais
90.65.01	Impostos e Taxas
90.65.01.01	Impostos sobre o Rendimentos
90.65.01.02	Impostos sobre o valor acrescentado
90.65.01.03	Outros
90.65.02	Quotizações
90.65.03	Despesas com propriedade industrial
90.65.04	Outros custos e perdas operacionais
90.66	Reflexão de custos com amortizações do exercício
90.66.01	Imobilizações Corpóreas
90.66.01.01	Terrenos e Recursos Naturais
90.66.01.02	Edifícios e Outras Construções
90.66.01.02.01	Edifícios
90.66.01.02.01.01	Habitação
90.66.01.02.01.02	Instalações de Serviços
90.66.01.02.01.03	Instalações Desportivas e Recreativas
90.66.01.02.01.04	Mercados e Instalações de fiscalização sanitárias
90.66.01.02.01.05	Creches
90.66.01.02.01.06	Escolas
90.66.01.02.01.07	Outros
90.66.01.02.02	Outras Construções
90.66.01.02.02.01	Viadutos Arruamento e Obras Complementares e Esgotos
90.66.01.02.02.02	Esgotos
90.66.01.02.02.03	Iluminação Pública
90.66.01.02.02.04	Parques e Jardins
90.66.01.02.02.05	Instalações Desportivas e Recreativas
90.66.01.02.02.06	Captação, tratamento e distribuição de Água
90.66.01.02.02.07	Viação Rural
90.66.01.02.02.08	Sinalização e Trânsito
90.66.01.02.02.09	Infraestruturas para distribuição de energia elétrica
90.66.01.02.02.10	Infraestruturas para tratamento de resíduos sólidos
90.66.01.02.02.11	Cemitérios
90.66.01.02.02.12	Outras
90.66.01.03	Equipamento Básico
90.66.01.04	Equipamento de Transporte
90.66.01.05	Ferramentas e Utensílios
90.66.01.06	Equipamento Administrativo
90.66.01.07	Taras e Vasilhame
90.66.01.08	Outras Imobilizações Corpóreas
90.66.02	Imobilizações Incorpóreas
90.66.02.01	Despesas de Desenvolvimento
90.66.02.02	Propriedade Industrial e outros direitos
90.66.02.03	Outras
90.66.03	Bens de Domínio Público

90.66.03.01	Terrenos e Recursos Naturais
90.66.03.02	Edifícios
90.66.03.03	Outras Construções e Infraestruturas
90.66.03.04	Bens de Património histórico, artístico e cultural
90.66.03.05	Outros Bens de Domínio Público
90.67	Reflexão de Custos com Provisões do Exercício
90.67.01	Para Cobranças Duvidosas
90.67.02	Para Riscos e Encargos
90.67.02.01	Pensões
90.67.02.02	Processos Judiciais em Curso
90.67.02.03	Acidentes de Trabalho e Doenças Profissionais
90.67.03	Para Depreciação de Existências
90.67.03.01	Mercadorias
90.67.03.02	Produtos e Trabalhos em curso
90.67.03.03	Outros
90.67.04	Outras Provisões
90.68	Reflexão de Custos e perdas Financeiras
90.68.01	Juros Suportados
90.68.01.01	Em moeda Nacional
90.68.01.01.01	De curto Prazo
90.68.01.01.02	De Médio e Longo Prazo
90.68.01.01.02.01	Empréstimo Bancários
90.68.01.01.02.02	Empréstimos por Obrigações
90.68.01.01.02.03	Outros empréstimos Obtidos
90.68.01.01.02.04	Contratos de Locação Financeira
90.68.01.01.02.05	Outros Juros médio e longo Prazo
90.68.01.02	Outros
90.68.02	Perdas em Entidades Participadas
90.68.03	Amortizações de Investimento em imóveis
90.68.03.01	Terrenos e Recursos Naturais
90.68.03.02	Edifícios e Outras Construções
90.68.03.02.01	Edifícios
90.68.03.02.02	Outras Construções
90.68.04	Provisões para Aplicações Financeiras
90.68.04.01	Títulos Negociáveis
90.68.04.02	Outras Aplicações de Tesouraria
90.68.04.03	Partes de capital
90.68.04.04	Obrigações e títulos de participação
90.68.04.05	Outras Aplicações Financeiras
90.68.05	Diferenças de Câmbio Desfavoráveis
90.68.06	Perdas na Alienação de Aplicações de Tesouraria
90.68.07	Outros Custos e Perdas Financeiros
90.68.07.01	Serviços Bancários
90.68.07.02	Outros não especificados

90.69	Outros Custos e Perdas Extraordinárias
90.69.01	Transferências de capital concedidas
90.69.01.01	Administrações Públicas
90.69.01.01.01	Orçamento do estado
90.69.01.01.02	Serviços Autónomos
90.69.01.01.03	Administração Autárquica
90.69.01.01.03.01	Municípios
90.69.01.01.03.02	Freguesias
90.69.01.01.03.03	Associações de Municípios
90.69.01.01.03.04	Outras
90.69.01.01.04	Segurança Social
90.69.01.02	Administrações Privadas
90.69.01.02.01	Instituições Particulares
90.69.01.03	Famílias
90.69.01.04	Exterior
90.69.01.05	Empresas
90.69.01.05.01	Empresas Públicas Municipais e Intermunicipais
90.69.01.05.02	Outras
90.69.02	Dívidas Incobráveis
90.69.03	Perdas em Existências
90.69.03.01	Sinistros
90.69.03.02	Quebras
90.69.03.03	Outros
90.69.04	Perdas em Imobilizações
90.69.04.01	Alienações de Investimento Financeiros
90.69.04.02	Alienações de Imobilizações Corpóreas
90.69.04.03	Alienações de Investimento Incorpóreas
90.69.04.04	Sinistros
90.69.04.05	Abates
90.69.04.06	Outras
90.69.05	Multas e Penalidades
90.69.05.01	Multas Fiscais
90.69.05.02	Multas não Fiscais
90.69.05.03	Outras Penalidades
90.69.06	Aumentos de Amortizações e de Provisões
90.69.06.01	Amortizações
90.69.06.02	Provisões
90.69.07	Correções relativas a exercícios anteriores
90.69.07.01	Restituições
90.69.07.02	Regularizações de Impostos
90.69.07.03	Remunerações a liquidar
90.69.07.04	Outras
90.69.08	Outros Custos e Perdas Extraordinárias
90.69.08.01	Outros não Especificados

PLANO DE CONTAS DO MUNICÍPIO DE VAGOS	
<u>Código de Conta</u>	<u>Descrição de Conta</u>
91	Controlo dos custos não incorporáveis
91.01	Custos não incorporáveis
92	Existências
92.01	Controlo de Existências
92.01.01	Existências da autarquia
92.01.01.01	Inventário permanente das existências da autarquia
92.01.01.01.32	Mercadorias
92.01.01.01.33	Produtos acabados e intermédios
92.01.01.01.34	Subprodutos, desperdícios e refugos refletidos
92.01.01.01.35	Produtos e trabalhos em curso
92.01.01.01.36	Matérias-primas Subsidiárias e de Consumo
93.	Funções Gerais
93.01	Serviços Gerais de Administração Pública
93.01.01	Administração Geral
93.01.01.01	Órgãos da Autarquia
93.01.01.01.01	Gabinetes de apoio à Presidência e Órgãos Municipais
93.01.01.01.01.01	Custos Diretos
93.01.01.01.01.01.01	Materiais
93.01.01.01.01.01.02	Custos com o pessoal
93.01.01.01.01.01.03	Fornecimentos e serviços externos
93.01.01.01.01.01.04	Amortizações
93.01.01.01.01.01.05	Outros custos operacionais
93.01.01.01.01.01.06
93.01.01.01.01.02	Cedências Internas
93.01.01.01.01.03	Custos indiretos
93.01.01.01.02	Sector de apoio à Assembleia Municipal
93.01.01.01.02.01	Custos Diretos
93.01.01.01.02.02	Cedências Internas
93.01.01.01.02.03	Custos indiretos
93.01.01.01.03	Gabinete de Proteção Civil (SMPC+SHST+SFN)
93.01.01.01.03.01	Custos Diretos
93.01.01.01.03.02	Cedências Internas
93.01.01.01.03.03	Custos indiretos
93.01.01.01.04	Gabinete de Comunicação e Relações Públicas
93.01.01.01.04.01	Custos Diretos
93.01.01.01.04.02	Cedências Internas

93.01.01.01.04.03	Custos indiretos
93.01.01.02	Divisão Administrativa
93.01.01.02.01	Secção de Atendimento ao Cidadão
93.01.01.02.01.01	Custos Diretos
93.01.01.02.01.02	Cedências Internas
93.01.01.02.01.03	Custos indiretos
93.01.01.02.02	Secção de Expediente Geral e Arquivo
93.01.01.02.02.01	Custos Diretos
93.01.01.02.02.02	Cedências Internas
93.01.01.02.02.03	Custos indiretos
93.01.01.02.03	Secção de Recursos Humanos
93.01.01.02.03.01	Custos Diretos
93.01.01.02.03.02	Cedências Internas
93.01.01.02.03.03	Custos indiretos
93.01.01.02.04	Secção de Património e Notariado
93.01.01.02.04.01	Custos Diretos
93.01.01.02.04.02	Cedências Internas
93.01.01.02.04.03	Custos indiretos
93.01.01.03	Divisão Jurídica
93.01.01.03.01	Serviços Administrativos Jurídicos
93.01.01.03.01.01	Custos Diretos
93.01.01.03.01.02	Cedências Internas
93.01.01.03.01.03	Custos indiretos
93.01.01.03.02	Secção de Fiscalização
93.01.01.03.02.01	Custos Diretos
93.01.01.03.02.02	Cedências Internas
93.01.01.03.02.03	Custos indiretos
93.01.01.04	Divisão Financeira
93.01.01.04.01	Secção de Contabilidade
93.01.01.04.01.01	Custos Diretos
93.01.01.04.01.02	Cedências Internas
93.01.01.04.01.03	Custos indiretos
93.01.01.04.02	Secção de Armazéns e Economato
93.01.01.04.02.01	Custos Diretos
93.01.01.04.02.02	Cedências Internas
93.01.01.04.02.03	Custos indiretos
93.01.01.04.03	Unidade de Aprovisionamento
93.01.01.04.03.01	Custos Diretos
93.01.01.04.03.02	Cedências Internas
93.01.01.04.03.03	Custos indiretos
93.01.01.04.04	Unidade de Património
93.01.01.04.04.01	Custos Diretos
93.01.01.04.04.02	Cedências Internas
93.01.01.04.04.03	Custos indiretos

93.01.01.05	Divisão de Sistemas de Informação
93.01.01.05.01	Sector de Informática
93.01.01.05.01.01	Custos Diretos
93.01.01.05.01.02	Cedências Internas
93.01.01.05.01.03	Custos indiretos
93.01.01.06	Departamento de Controlo Interno
93.01.01.06.01	Controlo Interno
93.01.01.06.01.01	Custos Diretos
93.01.01.06.01.02	Cedências Internas
93.01.01.06.01.03	Custos indiretos
93.02	Serviços Municipais
93.02.01	Serviços
93.02.01.01	Divisão de Gestão Urbanística
93.02.01.01.01	Custos Centralizados da DGU
93.02.01.01.01.01	Custos Diretos
93.02.01.01.01.02	Cedências Internas
93.02.01.01.01.03	Custos indiretos
93.02.01.02	Divisão de Planeamento e Urbanismo
93.02.01.02.01	Unidade de Planeamento
93.02.01.02.01.01	Custos Diretos
93.02.01.02.01.02	Cedências Internas
93.02.01.02.01.03	Custos indiretos
93.02.01.02.03	Unidade de Urbanismo
93.02.01.02.03.01	Custos Diretos
93.02.01.02.03.02	Cedências Internas
93.02.01.02.03.03	Custos indiretos
93.02.01.02.04	Unidade de SIG
93.02.01.02.04.01	Custos Diretos
93.02.01.02.04.02	Cedências Internas
93.02.01.02.04.03	Custos indiretos
93.02.01.03	Divisão de Edifícios e Urbanização
93.02.01.03.01	Custos Centralizados da DEU
93.02.01.03.01.01	Custos Diretos
93.02.01.03.01.02	Cedências Internas
93.02.01.03.01.03	Custos indiretos
93.02.01.04	Divisão de Infraestruturas e Ambiente
93.02.01.04.01	Custos Centralizados da DIA
93.02.01.04.01.01	Custos Diretos
93.02.01.04.01.02	Cedências Internas
93.02.01.04.01.03	Custos indiretos
93.02.01.05	Divisão de Serviços Operacionais
93.02.01.05.01	Secção de Manutenção e Equipamentos
93.02.01.05.01.01	Custos Diretos
93.02.01.05.01.02	Cedências Internas

93.02.01.05.01.03	Custos indiretos
93.02.01.05.02	Secção de Máquinas e Viaturas
93.02.01.05.02.01	Custos Diretos
93.02.01.05.02.02	Cedências Internas
93.02.01.05.02.03	Custos indiretos
93.02.01.05.03	Secção de Higiene e Limpeza Urbana
93.02.01.05.03.01	Custos Diretos
93.02.01.05.03.02	Cedências Internas
93.02.01.05.03.03	Custos indiretos
93.02.01.05.04	Secção de Espaços Verdes
93.02.01.05.04.01	Custos Diretos
93.02.01.05.04.02	Cedências Internas
93.02.01.05.04.03	Custos indiretos
93.02.01.05.05	Secção de Vias de Comunicação
93.02.01.05.05.01	Custos Diretos
93.02.01.05.05.02	Cedências Internas
93.02.01.05.05.03	Custos indiretos
93.02.01.05.06	Secção de Edifícios
93.02.01.05.06.01	Custos Diretos
93.02.01.05.06.02	Cedências Internas
93.02.01.05.06.03	Custos indiretos
94	Funções Gerais
94.01	Educação e cultura
94.01.01	Divisão de Educação e Cultura
94.01.01.01	Educação - Ensino não Superior
94.01.01.01.01	Escolas do 1º CEB
94.01.01.01.01.01	Custos Diretos
94.01.01.01.01.02	Cedências Internas
94.01.01.01.01.03	Custos indiretos
94.01.01.01.02	Escolas E.B. 2, 3 do Concelho
94.01.01.01.02.01	Custos Diretos
94.01.01.01.02.02	Cedências Internas
94.01.01.01.02.03	Custos indiretos
94.01.01.01.03	Jardins de Infância do Concelho
94.01.01.01.03.01	Custos Diretos
94.01.01.01.03.02	Cedências Internas
94.01.01.01.03.03	Custos indiretos
94.01.01.02	Biblioteca Municipal
94.01.01.02.01	Biblioteca
94.01.01.02.01.01	Custos Diretos
94.01.01.02.01.02	Cedências Internas
94.02.01	Ação Social
94.02.01.01	Divisão de Ação Social

94.02.01.01.01	Ação Social - Consultas e acompanhamento psicológico
94.02.01.01.01.01	Custos Diretos
94.02.01.01.01.02	Cedências Internas
94.02.01.01.01.03	Custos indiretos
94.02.01.01.02	Ação Social Escolar/Ensino Especial
94.02.01.01.02.01	Custos Diretos
94.02.01.01.02.02	Cedências Internas
94.02.01.01.02.03	Custos indiretos
94.03	Serviços Coletivos
94.03.01	Serviços Coletivos
94.03.01.01	Divisão de Juventude e Desporto
94.03.01.01.01	Custos de Funcionamento das Piscinas Municipais
94.03.01.01.01.01	Custos Diretos
94.03.01.01.01.02	Cedências Internas
94.03.01.01.01.03	Custos indiretos
94.03.01.01.02	Custos de Funcionamento do Pavilhão Municipal
94.03.01.01.02.01	Custos Diretos
94.03.01.01.02.02	Cedências Internas
94.03.01.01.02.03	Custos indiretos
94.03.01.01.03	Custos de Funcionamento do Estádio Municipal
94.03.01.01.03.01	Custos Diretos
94.03.01.01.03.02	Cedências Internas
94.03.01.01.03.03	Custos indiretos
95	Funções Económicas
95.01	Comércio e Indústria
95.01.01	Comércio e Indústria
95.01.01.01	Comércio e Indústria
95.01.01.01.01	Turismo
95.01.01.01.01.01	Custos Diretos
95.01.01.01.01.02	Cedências Internas
95.01.01.01.01.03	Custos indiretos
95.01.01.01.01	Indústria
95.01.01.01.01.01	Custos Diretos
95.01.01.01.01.02	Cedências Internas
95.01.01.01.01.03	Custos indiretos
95.01.01.01.02	Comércio
95.01.01.01.02.01	Custos Diretos
95.01.01.01.02.02	Cedências Internas
95.01.01.01.02.03	Custos indiretos
96	Outras Funções
96.01	Outras Funções do Município
96.01.01	Serviços Autónomos
96.01.01.01	Administração Autárquica

96.01.01.01.01	Municípios
96.01.01.01.01.01	Custos Diretos
96.01.01.01.01.02	Cedências Internas
96.01.01.01.01.03	Custos indiretos
96.01.01.01.01	Freguesias
96.01.01.01.01.01	Custos Diretos
96.01.01.01.01.02	Cedências Internas
96.01.01.01.01.03	Custos indiretos
96.01.01.01.01	Associações de Municípios
96.01.01.01.01.01	Custos Diretos
96.01.01.01.01.02	Cedências Internas
96.01.01.01.01.03	Custos indiretos
96.01.01.01	Administrações Privadas
96.01.01.01.01	Instituições Particulares
96.01.01.01.01.01	Custos Diretos
96.01.01.01.01.02	Cedências Internas
96.01.01.01.01.03	Custos indiretos
96.01.01.01.02	Empresas Públicas, Privadas e Intermunicipais
96.01.01.01.02.01	Custos Diretos
96.01.01.01.02.02	Cedências Internas
96.01.01.01.02.03	Custos indiretos
97	Custos não Incorporados
97.01	Desvios da função geral
97.01.01	Atividades da função geral
97.01.01.01	Serviços Gerais de Administração Pública
97.01.01.01.01	Administração Geral
97.01.01.02	Segurança e Ordem Públicas
97.01.01.02.01	Proteção civil e luta contra incêndios
97.02	Desvios da função Social
97.02.01	Atividades da função social
97.02.01.02	Educação
97.02.01.02.01	Ensino não superior
97.02.01.03	Habitação e serviços coletivos
97.02.01.03.01	Habitação
97.02.01.03.02	Ordenamento do Território
97.02.01.03.03	Saneamento
97.02.01.03.04	Abastecimento de água
97.02.01.03.05	Resíduos sólidos
97.02.01.03.06	Proteção do meio ambiente e conservação da natureza
97.02.01.04	Serviços Culturais, recreativos e religiosos
97.02.01.04.01	Cultura
97.02.01.04.02	Desporto, recreio e lazer
97.03	Desvios da função económica

97.03.01	Atividades da função económica
97.03.01.02	Indústria e energia
97.03.01.03	Transportes e comunicações
97.03.01.03.01	Transportes rodoviários
97.03.01.04	Comércio e turismo
97.03.01.04.01	Turismo
97.04	Apuramento de custos de subactividade
97.04.01	Custos de subactividades referentes ao parque auto do Município
97.04.01.01	Máquinas
97.04.01.02	Viaturas
97.04.01.03	Equipamentos
97.09	Apuramento de desvios com fatores produção
97.09.01	Desvios apurados referentes a custos diretos
97.09.01.01	Desvios apurados relativos a taxas utilizadas
97.09.01.01.01	Mão-de-obra direta aplicada
97.09.01.01.01.01	Salários processados
97.09.01.01.01.02	Férias processadas
97.09.01.01.01.03	Subsídios de férias processados
97.09.01.01.01.04	Encargos com o pessoal suportados pelo MV
97.09.01.01.02	Desvios com as máquinas e viaturas
97.09.01.01.02.01	Desvios com amortizações
97.09.01.01.02.02	Desvios com combustível
97.09.01.01.02.03	Desvios com manutenções
98	Custos dos bens e Serviços
98.01	Bens produzidos pelo Município
98.01.01	Obras por administração direta realizadas pelo Município
98.01.01.01	Função Geral
98.01.01.01.01	Obra A
98.01.01.01.02	Função Social
98.01.01.01.02.01	Obra B
98.01.01.03	Função Económica
98.01.01.03.01	Obra C
98.01.01.04	Outras Funções
98.01.01.04.01	Obra D
98.01.02	Outras
98.02	Serviços prestados pelo Município
98.01.02	Serviços
98.01.02.01	Serviços Administrativos
98.01.02.01.01	Serviço de emissão certidões
98.01.02.01.02	Serviço de emissão Alvarás
98.01.02.01.03	Serviço
98.01.02.02	Serviços satisfação das necessidades básicas dos munícipes
98.01.02.02.01	Serviço de recolha de HLU

98.01.02.02.02	Serviço de manutenção espaço verdes
98.01.02.02.03	Serviços de manutenção de vias comunicação
98.01.02.02.04	Serviços
99	Apuramento de Resultados
99.01	Custo dos Bens
99.02	Custo dos Serviços